

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LES TAXES FISCALES
SUR
LES MUTATIONS IMMOBILIÈRES
A TITRE ONÉREUX
ET LEURS CONSÉQUENCES ÉCONOMIQUES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le jeudi 21 mai 1931, à 2 heures

PAR

Pierre GRIVEAUD

Président : M. ALLIX, professeur

*Suffragants : { MM. LESCURE, professeur
PIROU, professeur*

PARIS

JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

—
1931

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LES TAXES FISCALES
SUR
LES MUTATIONS IMMOBILIÈRES
A TITRE ONÉREUX
ET LEURS CONSÉQUENCES ÉCONOMIQUES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le jeudi 21 mai 1931, à 2 heures

PAR

Pierre GRIVEAUD

Président : M. ALLIX, professeur

*Suffragants : { MM. LESCURE, professeur
PIROU, professeur*

PARIS
JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

—
1931

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



LES TAXES FISCALES
SUR
LES MUTATIONS IMMOBILIÈRES
A TITRE ONÉREUX
ET LEURS CONSÉQUENCES ÉCONOMIQUES

INTRODUCTION

Les mutations d'immeubles à titre onéreux donnent actuellement lieu chez presque tous les peuples civilisés à la perception d'un droit, plus ou moins considérable suivant les pays. Le principe même de cette charge ne peut guère être contesté.

D'abord, en effet, l'Etat rend un service indiscutable aux individus par l'enregistrement ou la transcription des actes juridiques concernant la propriété immobilière et notamment des ventes. Il paraît parfaitement légitime de s'efforcer de couvrir les frais qu'il engage de ce fait par la perception d'une taxe prélevée, sinon sur tous les intéressés, du moins sur les principaux d'entre eux.

Ensuite, nous savons que les Etats modernes ont besoin de très grosses sommes d'argent, qu'ils

demandent pour la plus large part à l'impôt, direct ou indirect. Certains théoriciens ont souhaité que l'impôt fût le seul prix des différents services rendus à l'individu par l'organisation collective, mais il serait certainement utopique de vouloir s'appuyer sur ce critérium pour fixer la participation de chacun, quand ce ne serait que du fait de l'impossibilité absolue qu'il y a à estimer par un chiffre concret ces services, dont l'importance varie selon l'appréciation personnelle de chacun, et dont beaucoup d'ailleurs sont purement moraux.

Il est inutile de nous étendre ici sur cette question du fondement de l'impôt, qui nous entraînerait en dehors du cadre de notre sujet. Qu'il nous suffise de rappeler que, puisque l'impôt est un mal nécessaire, et que l'on ne peut baser sa perception sur des principes entièrement satisfaisants, du moins peut-on s'efforcer à ce que le prélèvement qu'il opère sur les fortunes individuelles soit économiquement aussi peu nocif que possible. *A fortiori* doit-on établir de préférence des impôts dont le recouvrement, au lieu d'être nuisible, semble au contraire en accord avec l'intérêt matériel et moral de la collectivité nationale, c'est-à-dire avec l'intérêt de la majorité des individus qui la composent, tout en restant conforme aux notions supérieures de justice sur lesquelles repose l'ordre social et économique de nos sociétés actuelles. On a développé avec plus ou

moins de raisons ces arguments d'utilité au bénéfice de plusieurs impôts : droits de douanes, impôts indirects de consommation, taxes de luxe... etc. Or, il nous semble qu'une taxe portant sur les mutations immobilières à titre onéreux présente une certaine utilité sociale, à tel point qu'un Etat qui n'éprouverait pas la nécessité d'établir des impôts dans un but fiscal aurait sans doute intérêt à en percevoir une, de même qu'il trouverait un avantage à élever des barrières douanières, ou à prélever un droit sur les boissons alcoolisées. Cette utilité, c'est celle de favoriser la stabilité de la propriété foncière et d'éviter qu'elle soit l'objet, comme les titres mobiliers, de spéculations à court terme et de mutations continues. Il serait préjudiciable au rendement de la propriété immobilière, et plus particulièrement de la propriété rurale et industrielle, qu'elle change très fréquemment de main.

Il vaut mieux que le propriétaire, lorsqu'il est habitué à sa terre ou à son usine et qu'il est arrivé, grâce à son expérience des genres de cultures qui lui conviennent ou des procédés à y employer, à en tirer le maximum de rendement, trouve une gêne suffisante à sa vente pour le faire hésiter davantage à l'abandonner pour un autre placement. Les exploitations qui changent souvent de maître sont rarement florissantes. Il est surtout souhaitable que les acheteurs qui ne cherchent qu'une spéculation

immédiate ou un placement de courte durée, soient aussi peu attirés que possible par les transactions immobilières : Quelle serait la situation du fermier, du métayer ou du salarié qui travailleraient sur une propriété sujette à d'incessantes mutations ?

Notons d'ailleurs, à ce sujet, que les transactions d'immeubles n'offrent pas du tout les mêmes caractères que celles de titres mobiliers et que l'on ne pourrait développer le même argument en faveur de l'impôt qui les frappe. En premier lieu, en effet, la transmission des obligations n'amène aucun changement dans le personnel dirigeant des entreprises qui les ont émises, et celle des actions en provoque en fait rarement, pour des raisons qu'il serait superflu d'énumérer ici. En second lieu, il est hors de doute que, quoique la facilité de négociations de ces titres ait permis de vastes escroqueries et causé de nombreuses ruines (qu'une simple taxe de transmission, même élevée, n'eut certainement pas suffi à éviter) elle a grandement favorisé leur diffusion dans le public, et tout le monde sait que c'est à cette diffusion que le commerce et l'industrie doivent d'avoir pu trouver depuis un siècle les capitaux nécessaires à leur essor.

Le titre mobilier, action ou obligation, n'a aucune valeur intrinsèque : c'est une créance plus ou moins gagée, dont le champ d'application théorique est

presque infini et qui n'existe à l'origine que parce qu'il a trouvé un premier acquéreur, alors que les biens immeubles possèdent toujours une valeur propre et que leur faculté de croissance ou de décroissance numérique se trouve très limitée, si bien que les entraves que la législation apporte à la cession des uns ou des autres ne saurait avoir les mêmes conséquences. Il y a cependant certainement de gros inconvénients moraux et économiques à la fièvre de spéculation qui sévit sur le marché des valeurs mobilières et beaucoup pensent que l'on pourrait la réfréner sans nuire sensiblement au placement de celles-ci par une élévation du droit de mutation qui les frappent ; mais les capitaux sont trop mouvants pour que la liberté d'action de chaque nation puisse, pratiquement, s'exercer dans ce sens sans chasser les titres mobiliers vers les bourses étrangères, du moins dans l'état actuel de la législation internationale, tandis que, là encore, rien d'analogue ne saurait avoir lieu pour la propriété immobilière.

Est-ce à dire que la taxe doive atteindre l'énorme quotient qu'elle représente actuellement en France, ou même celui plus modeste par lequel elle se chiffrait avant la guerre ? Certes non ! si il y a intérêt à ce que les ventes d'immeubles se heurtent à quelques légères difficultés et frais de procédure, il y a, comme nous le verrons, de puissants motifs

politiques et économiques pour qu'elles ne soient pas l'objet de trop grandes entraves.

On a parfois voulu donner un autre fondement encore aux taxes de mutation et justifier leur légitimité par un droit de propriété de l'Etat. L'étude historique de ces taxes nous montrera que c'est en vertu de cette conception qu'elles se sont étendues sous la féodalité et l'ancien régime et que le développement des doctrines individualistes, exposées au cours des XVIII^e et XIX^e siècles par de si nombreux penseurs, dans le domaine économique comme dans le domaine philosophique, n'a malheureusement pas supprimé les partisans d'une telle théorie. L'Administration l'a soutenue en justice au milieu du siècle dernier et l'on sait qu'il existe actuellement dans tous les pays un nombre considérable de disciples des écoles socialistes, qui, la poussant à l'extrême, déclarent que la propriété immobilière individuelle est un vol au détriment de la collectivité.

On voit immédiatement la conséquence que peut entraîner au sujet des taxes de mutation l'admission d'un droit de propriété de l'Etat ; comme le remarquait le conseiller Laborie devant la Cour de cassation : « La propriété privée n'est plus alors qu'une concession, ou plutôt il n'y a pas de propriété privée, mais seulement un droit de possession dont la transmission est toujours subordonnée au prélève-

ment de l'impôt de mutation qui a été la condition de la première investiture. » L'impôt est ainsi toujours légitime, quel que soit son taux, tandis que les considérations que nous avons fait valoir jusqu'à présent ne justifient qu'un taux très faible.

Mais sur quoi pourrait-on raisonnablement baser un « droit » de propriété de l'Etat ?

Les précédents de la féodalité ne sauraient être invoqués à ce sujet, car ils ne constituent qu'une phase intermédiaire dans l'histoire de la propriété ; on a d'ailleurs à peu près cessé de les citer depuis que la Cour de cassation a estimé qu'il n'y avait aucune raison pour que l'Etat moderne se prétende l'héritier des seigneurs féodaux. Quant à l'origine préhistorique, elle est elle-même très discutable ; Il ne résulte pas du tout de ce que la terre n'ait appartenu au début à personne, qu'elle appartienne, en droit, à la collectivité ; c'était une terre inculte, à l'état absolument brut, et c'est le travail individuel qui est parvenu peu à peu à permettre d'en tirer son rapport actuel, et, par conséquent, à lui donner la majeure partie de sa valeur. De plus, l'appropriation primitive n'a pas été faite au détriment de la collectivité, c'est-à-dire de l'ensemble des autres hommes, puisqu'il y avait alors certainement beaucoup plus de ces terres incultes qu'il n'en était besoin pour satisfaire ceux qui désiraient les cultiver. Que beaucoup de propriétés aient ensuite

été acquises et conservées par des moyens que notre droit moderne réprouve, alors que leur état de défrichement, et aussi l'accroissement de la population les rendaient plus désirables, c'est certain, mais ce n'est pas un motif pour admettre que la propriété privée de nos jours ait spolié la collectivité ; tout au plus une partie d'entre elle a-t-elle à l'origine la spoliation d'autres individus, et cela est assez lointain pour qu'on ne puisse le remettre en cause.

D'ailleurs, en principe, il n'est pas raisonnable de vouloir fonder un droit sur la tradition historique, ni sur l'origine préhistorique ; ce serait contraire à tout esprit de progrès, et il n'y a pas plus de motifs pour que la collectivité ait un droit de propriété sur les terres en leur vertu qu'il n'y en a pour que les hommes d'aujourd'hui se logent dans des cavernes comme leurs ancêtres.

Il n'est pas possible de reconnaître à la collectivité, et encore moins à l'Etat, qui n'en est qu'une partie, un droit naturel quelconque sur les choses ou les individus. Cette notion d'un droit naturel, si satisfaisante à premier abord lorsqu'on l'applique à l'individu, apparaît ensuite comme fictive et décevante. Lorsqu'on cherche à déterminer quels pourraient être les droits naturels de l'individu, on ne trouve aucune base solide et aucun critérium pour le faire. Après avoir affirmé le droit de chacun à la vie, à la

liberté, on parle parfois de son droit au travail, et même à la nourriture, au logement ou à l'assistance ; cela peut entraîner au collectivisme le plus absolu, et ce ne sont que des mots car, pour pouvoir dire que l'individu a des droits à l'encontre de l'organisation sociale, il faudrait démontrer que celle-ci lui cause un préjudice et que sa situation serait meilleure si elle n'existait pas, ce qui n'est pas possible ; puis on arriverait à cette conclusion amusante que la société devrait assurer à chacun un minimum de confort égal à celui qu'il se procurerait à l'état strictement sauvage, ce qui, outre qu'il ne serait pas très facile de le déterminer, amènerait à admettre un droit naturel différent pour chaque individu, en considération de sa musculature. Or, justement, le but du droit positif est de permettre le jeu de certaines forces intellectuelles et physiques à la place de cette force brutale qui se déploie dans les combats primitifs.

Il y a toujours lutte entre les individus, et cela semble inévitable, puisque le but de chacun est d'acquérir le plus grand bien-être possible et que la somme totale de bien-être est limitée, mais cette lutte a lieu sous une autre forme qu'autrefois, elle est organisée selon des règles qu'une grande partie des individus a trouvées plus utiles et même plus équitables. C'est ce que l'on appelle la civilisation. Comment, dans ces conditions, pourrait-on désirer

qu'elle amène aux mêmes résultats que le ferait la lutte naturelle ? Le droit positif est par définition en opposition complète avec la seule chose à laquelle on pourrait donner le nom de droit naturel, et vouloir baser l'un sur l'autre serait un paradoxe.

Donc, même si on admettait que rien de ce qui forme la propriété foncière actuelle n'ait été créé par certains individus, ce qui, nous l'avons dit, est inexact, même si on admettait ensuite qu'à l'état naturel, elle n'ait appartenu à personne, et par conséquent à tous, ce qui est faux, puisque la force présiderait alors à sa répartition, il n'en résulterait nullement que tous aient actuellement sur cette propriété un droit naturel que dut consacrer le droit positif.

Quant à dire que l'homme a des droits innés, antérieurs même à l'état de nature, et à l'encontre desquels ce dernier aurait lui-même été, c'est impossible ; quels seraient ces droits, comment pourrait-on les définir ? et pourquoi d'ailleurs seraient-ils semblables pour chacun, alors qu'il existe dès la naissance une inégalité si considérable dans les moyens physiques et intellectuels des différents êtres humains ?

Le plus rationnel semble de poser, qu'à l'origine, l'individu n'a pas de droits, qu'il n'a que des intérêts. Mais, du moment où on ne reconnaît à l'individu aucun droit naturel à l'encontre des autres

hommes, on en déduit que ceux-ci n'ont pas de devoirs envers lui, et que l'Etat ou toute autre organisation sociale qui représente une partie de la collectivité humaine ne peut avoir aucun droit ni aucun devoir naturels envers les individus, puisqu'eux-mêmes n'en ont aucun envers cette collectivité. On ne peut d'autre part accorder à l'organisation collective d'autres droits que ceux qu'elle aurait à exercer au nom des individus qui la composent, car elle n'a pas de personnalité réelle, elle a été instituée par les individus, elle n'existe que pour eux.

Le droit positif n'a donc à consacrer ni droits des individus, ni par suite de droits de l'Etat. Il est une pure création de la civilisation et son but est d'organiser les conflits d'intérêts individuels. Il serait souhaitable qu'il le fit selon les règles qui semblent d'abord les plus utiles, c'est-à-dire susceptibles de satisfaire le plus grand nombre possible de ces intérêts, non seulement d'une façon immédiate, mais aussi dans l'avenir, et ensuite les plus justes, c'est-à-dire respectueuses de certains principes moraux qu'admet le sentiment de la plupart des hommes civilisés ; ce serait là le droit idéal, difficile d'ailleurs à établir, puisque ces notions d'utilité et de justice varient selon les époques et selon les individus, que c'est toujours une partie plus ou moins grande de ces derniers qui crée le

droit positif et qu'il ne peut par conséquent que refléter ces notions telles qu'elles existent chez eux alors qu'elles ne sont pas forcément éclairées et sont généralement influencées par la considération de l'intérêt personnel immédiat.

La seule question qui se pose lorsqu'il s'agit de décider si le droit de propriété de l'Etat doit être introduit dans la législation positive est de savoir s'il serait utile et juste. Des économistes et des philosophes célèbres ont démontré beaucoup mieux que nous ne saurions le faire que la propriété privée, pleine et entière, était utile, et à un tel degré que, même si elle n'était pas juste, il faudrait encore sans hésiter désirer son maintien, sous peine de voir rapidement décroître le bien-être de presque tous les hommes. De plus, elle paraît tout à fait conforme à un des plus importants principes de justice, celui qui veut que chacun puisse disposer librement de ce qu'il a amassé par son labeur (1). Le droit de propriété de l'Etat ne pouvant exister qu'au

1. Sur la légitimité de la propriété privée, voir entre autres : Deschamps, *Aristote dans sa critique du communisme de Platon*, p. 15 ; J.-B. Say, *Traité d'économie politique*, liv. I, chap. XIV et liv. II, chap. IX, § 1 ; Auguste Comte, *Philosophie positive*, 56^e leçon, tome VI, p. 39 et 57^e leçon, t. VI, p. 357 ; Bastiat, *Harmonies économiques*, chap. VIII, p. 289 et suiv., chap. IX, p. 334 et s., *Propriété et spoliation*, 5^e lettre, p. 432 et s. ; Thiers, *La propriété*, liv. I, ch. X et XI ; liv. II, ch. III ; Y. Guyot, *La propriété, origine et évolution* ; Cauwès, *Cours d'économie politique*, 1^{re} partie, liv. III, § 168 et s. ; 2^e partie, liv. V, § 957 et s. ; Aftalion, *Les fondements du socialisme*, 3^e partie ; Delemer, *Le bilan de l'étatisme*.

détriment de celui de chaque individu propriétaire, se trouve ainsi condamné.

Sans proclamer ce droit de l'état, la législation peut être conçue, en fait, comme si elle l'admettait et c'est évidemment tout aussi critiquable. Nous avons trouvé dans certains auteurs l'assertion que les impôts de mutation trouvaient leur fondement dans le droit, que possédait l'Etat, de taxer les facultés pécuniaires alors qu'elles se révélaient chez les contribuables ; il n'a pas plus ce droit qu'aucun autre. L'organisme social a besoin d'argent pour remplir son rôle, c'est certain, mais il ne faut pas que le mal qu'il fait en se le procurant soit plus grand que le bien qu'il répand en le dépensant. La plupart des impôts sont répercutés par ceux qui les payent, à tel point qu'il est à peu près impossible de déterminer qui en supporte finalement le poids, ni dans quelle mesure, et que la répartition de l'impôt proportionnellement aux moyens de chacun est un leurre. Il est facile de comprendre que les taxes sur les ventes d'immeubles ne peuvent être rejetées par l'acheteur sur d'autres que sur son vendeur ; l'incidence s'arrête là. Plus ces taxes sont lourdes, plus elles frappent durement ces deux personnes, peut-être même une seule d'entre elles, plus il y a de chances pour qu'elles ne puissent l'acquitter sur leurs revenus et soient obligées d'entamer leur capital ; or, tout l'impôt

supporté sur le capital constitue une atteinte très nette au principe de la propriété privée, et par suite, est contraire à l'intérêt général bien compris.

Il y a des circonstances exceptionnelles, telles que les guerres, où l'on peut admettre que l'impôt frappe la fortune acquise, non que ce ne soit tout aussi déplorable au point de vue économique mais parce que pratiquement, que ce soit sous une forme apparente ou déguisée, comme l'inflation, il n'y a guère moyen de faire autrement ; les guerres actuelles sont si coûteuses qu'on ne peut arriver à couvrir leurs frais par des prélèvements sur les seuls revenus des individus, même en en rejetant une grosse part sur les générations ultérieures au moyen de l'emprunt, et cela prouve simplement que ce sont des opérations économiquement désastreuses pour les vainqueurs comme pour les vaincus qu'il est entièrement souhaitable d'éviter. Il est compréhensible, disons-nous, qu'après certains événements, le capital des individus se trouve exceptionnellement réduit, notons que les impôts de mutation atteignent ce but en ne se conformant à aucun esprit d'équité ; nous n'avons jamais pensé qu'il soit utile, ni juste, ni possible de faire régner l'égalité entre les hommes, bien au contraire, mais il existe suffisamment d'inégalités naturelles et artificielles sans que la législation en crée volontairement, que ne réclame aucune utilité sociale et aucun principe de justice.

Les impôts de mutation sont un impôt sur le capital, qui ne frappent que le capital de certains individus, au petit bonheur, sans raison valable ; on peut d'ailleurs remarquer, en passant, que c'est à cela qu'ils doivent d'avoir une diffusion si limitée : un impôt général sur le capital serait certainement en partie répercuté sur les divers consommateurs. La répartition équitable des charges de guerre entre les individus est un problème compliqué ; même résolu en théorie, les phénomènes de l'incidence le rendent en fait insoluble, mais on ne peut, en tous cas, soutenir que les impôts sur les mutations à titre onéreux constituent un procédé conforme à un idéal quelconque de répartition.

Lorsque l'impôt de l'enregistrement a été organisé en France, on a pu le justifier encore d'une autre manière. Les hommes politiques de cette époque étaient imbus des doctrines physiocratiques et beaucoup n'ignoraient sans doute pas également les théories de la rente de Ricardo et de la population de Malthus. Du moment où l'on était convaincu que la valeur de la propriété immobilière suivait une ascension constante et fatale du fait de l'augmentation du nombre des hommes, il pouvait sembler légitime de récupérer sur les propriétaires une partie de leur enrichissement au profit de la collectivité qui en était la cause, il pouvait sembler préférable de choisir pour cette opé-

ration l'instant où le bénéfice se trouvait réalisé par une vente plutôt que d'exiger une taxe annuelle. On s'est rendu compte depuis que la valeur de la propriété ne s'élevait pas inéluctablement, qu'elle pouvait diminuer pendant une longue période et cela dans une très forte proportion ; on peut même douter que le phénomène de l'accroissement de la population persiste encore longtemps dans les pays les plus civilisés. Puis, même si l'on estime souhaitable de frapper les plus-values, quoiqu'elles risquent de n'être que provisoires, on doit reconnaître qu'un impôt assis sur le prix de vente le fait d'une façon forfaitaire particulièrement arbitraire et imparfaite.

Pour conclure, ces impôts, qui se trouvent justifiés dans une certaine mesure par les deux motifs que nous avons donnés au début, ne le sont par aucun autre. S'il nous fallait concrétiser notre opinion par la fixation d'un taux maximum, nous nous rallierions volontiers à celui d'une année de revenu, que Duchâtel considérait il y a cent-trente ans comme la limite extrême, autrement dit de 3 % environ. Il assurerait très largement le fonctionnement des services de l'enregistrement et de la transcription et serait plus que suffisant pour donner la stabilité nécessaire à la propriété foncière. A mesure que l'impôt dépasse ce taux, il prend davantage l'aspect d'un prélèvement sur le capital,

qui se trouve condamné en temps normal comme portant atteinte au principe fertile de la propriété privée, et apparaît dans les périodes exceptionnelles, où il semble impossible d'éviter une réduction du capital individuel, comme un moyen inique d'y parvenir.

Nous verrons que les impôts sur les ventes d'immeubles sont actuellement, en France, excessifs, et qu'ils étaient déjà considérables avant la guerre. Il ne faut pas s'étonner alors qu'ils présentent de très gros inconvénients par les conséquences qu'il entraînent ; ce sont des inconvénients dont les uns sont communs à toutes les mesures qui frappent la propriété individuelle, dont les autres sont spéciaux à celles qui s'attaquent à la propriété immobilière. Nous essayerons plus loin d'énumérer les principaux. Leur considération devrait suffire à amener le législateur à réduire ces impôts dans une très large mesure, elle ne l'a jusqu'à présent incité qu'à les diminuer très légèrement et à apporter dans certains cas des dérogations à la règle générale, d'ailleurs insuffisantes et la plupart du temps inopérantes.

Déjà en 1914, les impôts de mutation étaient beaucoup plus élevés qu'à la fin de la révolution, alors que rien n'excusait cette majoration, que tout permettait, au contraire, de la critiquer. Elle ne s'explique que parce que, d'une part, il y a là une charge que les contribuables supportent avec rési-

gnation et sans rancune électorale, un petit nombre d'entre eux seulement étant frappé chaque année, et que, d'autre part, certains partis politiques ne manquent pas une occasion de soutenir les dispositions propres à saper la propriété privée. Notons à ce sujet, comme à celui de beaucoup d'autres mesures prises à l'encontre du droit de propriété, qu'il n'est pas prouvé que les régimes démocratiques soient les plus aptes à créer une législation utile à l'intérêt général, ni même juste. Les expériences sociales sont longues, mais il semble bien que, jusqu'à présent, l'intérêt immédiat de la majorité et un idéal d'égalisation chimérique tendent à prédominer dans les règles juridiques édictées par les démocraties, si bien qu'elles permettent au cancer du socialisme de ronger lentement la civilisation libérale. L'avenir montrera si elles sont capables de réagir avant que les dégâts se révèlent avec éclat.

Nous diviserons cette étude en quatre parties :

Nous jetterons d'abord un coup d'œil sur l'histoire des droits dans l'antiquité et en France.

Nous étudierons ensuite les taxes dans le droit français actuel.

Puis nous donnerons les caractéristiques essentielles des législations de quelques pays étrangers.

Enfin, nous nous efforcerons de dégager les conséquences de cet impôt, ses avantages et ses inconvénients.

PREMIÈRE PARTIE

Histoire des Droits de Mutation.

Il nous a paru utile de retracer rapidement l'histoire des droits de mutation, car il est intéressant de constater que, chez les peuples antiques de même que sous la féodalité et l'ancienne monarchie française, c'est-à-dire dans des sociétés où l'ordre social reposait sur la stagnation de la propriété foncière dans les mains de certaines familles, ces droits n'ont jamais dépassé sensiblement leur taux d'aujourd'hui ; il est ensuite indispensable, lorsque l'on veut étudier l'impôt de l'enregistrement dans son état actuel, de rappeler les anciennes taxes dont il est issu, de suivre sa progression presque constante depuis la Révolution, et d'énumérer les modifications apportées à sa perception.

CHAPITRE PREMIER

LES DROITS DANS L'ANTIQUITÉ

Il semble que l'impôt sur la vente des immeubles ait pris naissance dans la plus haute antiquité. Nous ne possédons pas de documents en mentionnant l'existence sous les anciens pharaons égyptiens, mais Aristote dit dans son *Economique* que Taos avait établi un impôt sur la vente du blé, et il n'est pas impossible qu'il ait alors existé d'autres droits de mutation. Quoiqu'il en soit, on trouve indiscutablement une taxe sur les ventes sous la dynastie des Lagides, après la conquête de l'Égypte par Alexandre le Grand (322 av. J.-C). Il y eut alors établissement d'une formalité d'enregistrement avec perception d'une taxe, d'abord de 5 %, puis de 10 % (1). On trouve la trace de deux autres droits du soixantième et du centième dans un contrat de vente de biens saisis par l'État, et il est probable qu'il

1. Lumbroso, *Recherches sur l'Economie politique de l'Égypte*, p. 307 et suiv.

s'agissait là d'un régime de faveur accordé aux acheteurs d'immeubles domaniaux (1).

M. Dareste nous apprend qu'à Athènes, d'après Théophraste : « La vente est affichée à l'avance, dans le lieu où siège le magistrat, pendant 60 jours au moins, et l'acheteur paye le centième du prix, pour qu'il soit libre à tout venant de réclamer et de contester, et que l'on sache, par le paiement du droit, quel est le juste acquéreur » (2). Il est difficile de faire davantage ressortir que c'était là le prix du service rendu par l'Etat à l'individu, ou, plus exactement, à l'acheteur. M. Dareste cite en outre plusieurs formules d'enregistrement de ventes, relevées sur des fragments de marbre, qui font mention des noms de l'acheteur et du vendeur, du prix payé et du centième de ce prix. M. Caillemer (3) donne le texte d'une inscription analogue qu'il croit dater du iv^e siècle avant l'ère chrétienne. Il y avait en somme probablement deux formalités : d'abord l'affichage, sur des tableaux de bois sans doute, puis la transcription, mentionnant la translation de propriété sur des stèles de marbre, et à l'occasion de laquelle était perçu un léger droit. Il est possible que d'autres taxes de mutation se soient ajoutées à ce droit,

1. Lumbroso, *id.*

2. Dareste, *Transcription des ventes en droit hellénique.*

3. Caillemer, *Etude sur le contrat de vente à Athènes (Revue de législation, 1870-71, p. 647).*

ou bien qu'il ait été majoré dans de fortes proportions, car il est des auteurs qui évaluent l'impôt sur les ventes à 10 % et même à 20 % ; d'autres, tout en admettant ces chiffres, pensent que c'étaient ceux d'une sorte de caution destinée à la garantie des tiers (1).

A Rome, d'après M. Bonnefon « les droits de mutation apparurent pour la première fois vers la fin de la République, mais il ne prirent une réelle extension qu'à partir d'Auguste » (2). L'impôt sur les ventes fut un des premiers, « circonscrit d'abord aux ventes de *res Mancipi*, il s'appliqua bientôt aux autres ventes » et son taux fut alors fixé au centième du prix (*centesima rerum venalium*). Il était au début, paraît-il, à la charge de l'acheteur, mais le peuple réclama, surtout sans doute au sujet de l'impôt du vingt-cinquième sur les ventes d'esclaves, et Néron décida que ce serait le vendeur qui le payerait, réforme bien illusoire, remarque Tacite (3) dans ses *Annales*. Il faut croire que cet impôt léger continua à susciter quelques protestations, puisque Tacite (4) rapporte encore que Tibère justifia la nécessité de son maintien en raison des besoins d'entretien de l'armée. Certains auteurs

1. V. Caillemer, *op. cit.*, p. 670.

2. A. F. Bonnefon, *Etude historique sur l'impôt de l'enregistrement*, p. 23 et 24.

3. Tacite, *Annales*, livre XIII, chap. 31, 4.

4. Tacite, *Annales*, livre I, chap. 78.

affirment que le droit fut alors réduit de moitié, puis supprimé bien avant la chute de l'Empire, d'autres pensent au contraire qu'il fut maintenu et aggravé (1).

Les romains possédaient en outre la formalité de l'insinuation, qui consistait en la copie intégrale d'un acte sur un registre tenu par l'autorité judiciaire, et avait été créée dans l'intérêt des contractants et des tiers ; elle fut longtemps facultative, puis devint obligatoire à partir de Constance Chlore pour les donations et fut certainement appliquée volontairement à d'autres actes, tels que les testaments et la vente (2). Il ne semble pas que l'insinuation ait jamais donné lieu à la perception d'un droit de quelque importance au profit de l'Etat et nous la mentionnons surtout, ici, en raison de l'influence que son souvenir devait exercer par la suite sur notre système fiscal.

1. A. F. Bonnefon, *op. cit.*, p. 28. Voir sur cette controverse Tanqueray, *Impôts sur les mutations à Rome*, p. 120 à 124.

2. Savigny, *Histoire du droit Romain au moyen âge*. trad. Guenoux., ch. II, § 27.

CHAPITRE II

LES DROITS EN GAULE ET SOUS LA FÉODALITÉ

Les institutions romaines furent rapidement introduites en Gaule après sa conquête par Jules César (50 av. J.-C). Les Gaulois acquirent assez tôt le titre de citoyens romains et furent alors assujettis aux mêmes impôts que leurs anciens vainqueurs.

Qu'advint-il de cette organisation après les invasions des Barbares, à la fin du ^{ve} siècle ? Il ne faudrait pas croire qu'elle sombra complètement et que la Gaule fut totalement germanisée ; il y eut sans doute plutôt coexistence (1) et même parfois fusion des institutions réciproques des deux peuples.

Il est néanmoins certain que la notion de propriété individuelle, que l'on trouvait chez les Romains, comme chez tous les peuples parvenus à un degré de civilisation avancée, avec sa conséquence logique, la liberté d'en disposer de son vivant

2. Voir sur cette question Guizot, *Histoire de la civilisation en France*.

et après sa mort, se restreignit singulièrement dans le retour à la barbarie qui suivit l'effondrement de l'Empire.

Nous ne tenterons pas de faire une étude approfondie de ce qu'il advint de la propriété foncière pendant cette époque chaotique, mais il nous semble qu'on peut l'exposer schématiquement en discernant trois phases successives du ^{ve} au ^{xii^e} siècle.

Tout d'abord, les barbares s'établissent en pays conquis et s'approprient la plus grosse part des terres, laissant le reste aux Gallo-Romains vaincus à charge de redevances. « La terre, ainsi assimilée à un butin, fut par eux fractionnée en lots et tirée au sort, les portions s'appelèrent allod et alleux, mots qui, d'après certains auteurs, signifient terres acquises en pleine propriété (1). » Les Gallo-Romains conservent la formalité de l'insinuation et la communiquent même aux Germains, dont la civilisation primitive ignorait sans aucun doute tout enregistrement et tout impôt de mutation. M. Francisque Renaud (2) pense que l'insinuation resta en pratique en Gaule jusqu'au ^{x^e} siècle. Il appuie cette thèse sur le bréviaire d'Alaric et le Papien, codes rédigés respectivement par les Wisigoths et les

1. Bonnefon, *op. cit.*, p. 32.

2. Francisque Renand, *Recherches historiques sur la formalité de l'enregistrement en France au moyen âge*, publiées dans la *Revue de législation ancienne et moderne*. Thorin, 1872, 3^e et 4^e livraison.

Burgondes à l'usage de leurs sujets Gallo-Romains, au ^{vi}^e siècle, et qui reproduisaient la jurisprudence théodosienne. Le bréviaire d'Alaric resta seul en vigueur dans toute la Gaule, accompagné d'une interprétation, et cette adoption fut ratifiée par Charlemagne. M. Renaud cite de plus un capitulaire de Louis le Débonnaire faisant mention de l'insertion aux *acta*, des diverses aliénations et rapporte de nombreuses formules d'insinuation usitées dans certaines provinces.

L'on ne trouve la trace d'aucune taxe sur les mutations d'immeubles à cette époque et il est très probable qu'il n'en existait pas.

Une autre forme de possession de la terre commence d'ailleurs à se répandre à côté de l'alleux : les chefs, voyant qu'ils n'auraient pas toujours des biens à distribuer à leurs compagnons d'armes, leurs font de simples concessions, viagères et même révocables, que l'on appelle les « bénéfices ». Ce nom n'apparaît qu'au ^{viii}^e siècle, au début de la période carolingienne, mais la chose avait des précédents. M. Génestal (1) enseigne qu'on y retrouve la conception germanique de la donation, faite *intuitu personæ*, qui ne transmettait au donataire qu'un droit de propriété limité et conditionnel. Les Mérovingiens avaient beaucoup donné

1. M. Génestal du Chaumeil, *Cours professé à la faculté de Paris*, 1928-1929.

selon cette formule, en même temps qu'ils donnaient aussi suivant la pratique romaine ; M. Génestal fait cependant remarquer que, malgré ces restrictions, le donataire devenait propriétaire, alors que le bénéficiaire ne l'est pas, et il nous explique que Charles Martel et ses descendants, n'ayant plus de terres en quantité suffisante pour leurs fidèles, sécularisèrent une partie des biens des Eglises, et, tout en laissant la propriété à celle-ci, en concédèrent la jouissance à titre précaire aux hommes dont ils voulaient s'attacher les services. C'est là ce qui donna naissance à l'institution des bénéfices, dont la pratique se généralisa rapidement, car les grands bénéficiaires ou propriétaires accordèrent à leur tour, dans les mêmes conditions, des parties de leurs domaines à leurs compagnons.

Les bénéfices étaient souvent accordés, en fait, à plusieurs générations successives d'une même famille, mais, en droit, ils n'étaient pas héréditaires, et Duruy rapporte dans son *Histoire de France* que Charlemagne aida son fils Louis, roi d'Aquitaine, à se faire restituer les domaines que les héritiers des bénéficiaires originaux détenaient illégalement.

Une deuxième phase commence à la mort de Charlemagne. L'autorité royale se dissout, l'armature sociale s'émiette, le système féodal, ébauché dans la période précédente, s'étend, tandis que les alleux disparaissent en grande partie, absorbés de

gré ou de force par les seigneuries plus puissantes et transformés en bénéfices ou même en simples terres tributaires. La propriété pleine et entière n'existe plus qu'à l'état d'exception et tout enregistrement disparaît. Chacun songe surtout à assurer sa protection, et ainsi s'établit cette curieuse hiérarchie de suzerains et de vassaux, complétée d'une hiérarchie des terres, que l'on appelle la féodalité, le nom de « fief » ayant remplacé à partir du ^x^e siècle celui de « bénéfice ». Cependant, le droit du fils à recueillir le bénéfice de son père s'affirme, bien qu'il doive toujours solliciter l'investiture du seigneur immédiatement supérieur, après lui avoir prêté hommage. Charles le Chauve consacre dès 877 la régularité de cet usage dans son capitulaire de Quiercy-sur-Oise.

Nous entrons peu à peu dans la troisième phase : à tous les échelons de la hiérarchie féodale, les seigneurs acquièrent la prérogative de léguer leurs fiefs et leurs charges à leur héritier, puis ensuite, celle de choisir un remplaçant de leur vivant, par l'effet d'une donation ou par celui d'une vente ; cette lente évolution semble terminée à la fin du ^{xii}^e siècle, et les premiers coutumiers, qui apparaissent alors, en sanctionnent les résultats. La propriété privée a pratiquement reparu, mais, en théorie, elle n'existe pas : toutes les terres, à l'exception des rares alleux, sont sensées appartenir au

seigneur supérieur, puis, à mesure que le pouvoir royal s'affirme, au Roi lui-même ; il en sera ainsi jusqu'à la fin de l'ancien régime.

Une des conséquences de cette conception nouvelle de la propriété fut l'établissement de formidables droits sur les mutations, aussi bien à titre gratuit qu'à titre onéreux. Les seigneurs prirent en effet, au début, l'habitude d'exiger une forte indemnité en échange de l'assentiment à la cession des fiefs mouvant de leur domaine, et l'usage s'établit par la suite qu'ils ne pussent refuser de consentir à l'aliénation lorsque ce droit, dont le montant fut d'abord librement débattu par les parties, puis fixé par la coutume, avait été payé.

Il ne faut d'ailleurs pas oublier qu'en dehors des fiefs, il existait encore des alleux, dont la transmission ne donnait lieu à la perception d'aucune taxe, et des terres roturières ou censives, soumises à peu près aux mêmes règles que les terres nobles, avec cette différence que leurs possesseurs ne devaient pas l'hommage au seigneur dont elles dépendaient, mais étaient par contre astreints à lui fournir certaines redevances, en argent et en nature.

Le droit perçu lors de la vente des fiefs reçut généralement le nom de « quint », parce qu'il était, dans la plupart des coutumes, du cinquième du prix de vente, tandis que celui qui frappa les aliénations de censives fut plus spécialement appelé « de lods

et ventes » (1). Ce que ces taxes présentent de très particulier, et que leur origine explique, c'est qu'elles étaient dues seulement au seigneur immédiatement supérieur; les autres seigneurs de la hiérarchie féodale, y compris le Roi, n'en recevaient rien.

Le montant du droit de quint s'écartait dans certaines régions assez sensiblement du cinquième : il n'était que du treizième en Normandie. Parfois aussi, il se cumulait avec le relief qui, ailleurs, ne frappait que les successions : il en était ainsi dans les coutumes de Normandie et du Vexin.

Le quint était, en principe, payé par le vendeur, sauf stipulation contraire dans l'acte de vente, mais l'habitude s'établit que l'acquéreur s'en réserva le paiement dans le contrat, de façon à ce que la mauvaise grâce du vendeur à s'exécuter ne l'empêcha pas de rentrer en possession, et, comme cette pratique réduisait forcément le quint, qui était calculé sur le prix indiqué dans l'acte, on y ajouta dans beaucoup d'endroits le « requint », qui était du cinquième du quint. De nombreuses coutumes finirent à la longue par mettre le quint à la charge de l'acquéreur, et même par supprimer le requint, telle la coutume de Paris réformée en 1580.

Le droit de lods et ventes variait selon les régions du sixième au vingtième du prix. Il était à Paris du

1. Quelques coutumiers cependant donnaient aussi cette dénomination au droit sur les ventes de biens nobles.

douzième et ce taux était assez courant. Il était dû en outre des amendes lorsque l'acquisition n'était pas notifiée au seigneur dans un certain délai. C'est ainsi que la coutume de Paris obligeait l'acheteur à faire sa déclaration dans les 20 jours sous peine de payer un écu et un quart d'écu au seigneur censier.

Le nouveau censitaire avait parfois à payer, en plus, un droit d'ensaisinement au seigneur lorsqu'il se faisait mettre en possession, mais il était modique et disparut presque partout.

Au début de la féodalité, il était rare qu'un roturier ait les moyens d'acquérir un fief, et d'ailleurs, lorsque cela se produisait, le suzerain était à même de faire un chevalier de ce nouveau vassal, pour qu'il puisse fournir le service du fief ; mais le droit d'anoblir passa à la longue au Roi seul, tandis que le nombre des roturiers fortunés augmentait. Ceux des seigneurs qui pouvaient obliger le roturier acquéreur à vider ses mains lui réclamèrent de l'argent en échange de leur consentement, si bien qu'il dut payer non seulement à son supérieur immédiat, mais aussi à tous les autres seigneurs de la hiérarchie, jusques et y compris le Roi ; puis, ce dernier conserva seul la prérogative de donner son autorisation à de telles transmissions et de percevoir la taxe qui en était le prix, que l'on appela le droit de « franc-fief ». On en trouve la première trace dans

une ordonnance de 1275, où Philippe le Hardi consacre la validité des acquisitions faites dans le passé par des roturiers, moyennant le paiement de 2 ou 4 années de revenus, selon que le roturier rend ou non le service militaire. Cette distinction disparut dans les dispositions semblables que prirent ses successeurs et le droit fut, en définitive, fixé à une année de revenu à verser tous les 20 ans au Roi. On voit dès le xiv^e siècle le Roi contraindre les seigneurs à recevoir en foi les roturiers qui lui ont acquitté la taxe de franc-fief. A plusieurs reprises, les Etats-Généraux réclamèrent sans succès sa suppression ; le roi n'accorda que des dispenses, individuelles ou locales. Ajoutons, pour terminer cette partie de notre exposé, que l'Eglise, constituant encore plus que les roturiers un vassal indésirable, ses acquisitions furent soumises aussi à des règles spéciales et à des impôts supplémentaires, les droits d'amortissement et de nouvel acquêt, perçus au profit du Roi dès la fin du xiii^e siècle.

CHAPITRE III

LES DROITS SOUS L'ANCIEN RÉGIME

Pendant longtemps, le Roi ne préleva d'autres taxes de mutation que celles que les règles que nous avons résumées lui permettaient d'exiger sur son domaine personnel, et que les droits de franc-fief, d'amortissement et de nouvel acquêt. Puis les besoins du Trésor s'enflèrent, alors que l'autorité de la Monarchie s'affermissait, et de nouveaux impôts sur les ventes, dont les plus importants sont le contrôle et le centième denier, vinrent se superposer aux redevances féodales.

SECTION I

L'insinuation et le centième denier.

Nous avons exposé en quelques lignes ce qu'était l'insinuation chez les Romains et comment, après avoir subsisté en Gaule jusqu'au x^e siècle, elle y avait complètement disparu. Les études de droit romain, en faveur au xvi^e siècle, devaient ramener l'attention sur cette formalité, et François I^{er} la rétablit en 1534 pour les donations, dans le même but de protection des intérêts de ses sujets. Ce n'est

qu'ensuite qu'elle fut étendue à d'autres dispositions et devint un instrument fiscal. Un édit de décembre 1703 fixa au centième denier l'impôt qui devait être le salaire de l'insinuation des mutations de propriété d'immeubles et de droits réels et une déclaration du 19 juillet 1704 le compléta en spécifiant qu'il devait s'appliquer aux francs-alleux comme aux fiefs et aux censives. Cet impôt fut plus tard porté à 1 1/2 pour cent (1).

SECTION II

Le contrôle.

Le contrôle fut institué par une ordonnance de Henri III de juin 1581, qui semble également dans l'exposé de ses motifs avoir eu en vue la sauvegarde des intérêts des parties contractantes. Il consistait en un enregistrement des actes des notaires dans les deux mois de leur date et entraîna dès le début le versement de quelques deniers au profit des officiers qui avaient acheté les charges créées à cet effet. Louis XIV le réorganisa par un édit de mars 1693, puis accorda peu de temps après des exemptions aux notaires de différentes provinces, notamment de Paris. Un édit d'octobre 1705 étendit le contrôle aux actes sous-seing privé. Louis XV tenta de supprimer toutes les dispenses par une déclaration du 29 septembre 1722, à laquelle était joint un

1. Bonnefon, *op. cit.*, p. 92.

nouveau tarif qui devait rester en vigueur jusqu'en 1790, et était, pour les acquisitions de meubles et immeubles de :

5 sols en dessous de 50 livres.	20 sols d'augmentation par
10 sols de 50 à 100 livres.	1.000 livres au-dessus de
1 livre de 100 à 200 livres.	10.000 livres.
10 sols par 100 livres de 200 à 10.000 livres.	

Si les objets sur la valeur desquels portait le droit n'étaient pas évalués, il était dû 200 livres à forfait.

SECTION III

Critiques adressées à ce système à la veille de la Révolution.

L'amas de toutes ces taxes féodales et royales, auxquelles il faudrait encore ajouter pour être complet quelques droits de moindre importance, constituait évidemment un fouillis assez inextricable, et l'on ne manqua pas d'adresser des reproches, tant au système lui-même qu'à la façon dont les fermiers généraux l'utilisaient. Les remontrances de Malesherbes au Roi à ce sujet sont souvent citées (1) : « Votre Majesté saura que tous les droits du contrôle, d'insinuation, de centième denier s'arbitrent suivant la fantaisie des fermiers ou de leurs préposés, que les prétendues lois sur cette matière sont si obscures et si incomplètes, que celui qui paye ne peut jamais savoir ce qu'il doit, que souvent

1. Remontrances de Malesherbes au nom de la Cour des Aides, 1775.

le préposé ne le sait pas mieux... qu'il est notoire que tous ces droits ont eu sous un fermier une extension qu'ils n'ont pas eue sous d'autres ».

Montesquieu (1), y faisant une allusion discrète, écrivait qu'il fallait de grandes connaissances pour se défendre du traitant, qui exerçait ainsi « un pouvoir arbitraire sur les fortunes » et préconisait en remplacement un impôt de timbre sur le papier.

Adam Smith (2) notait qu'en France « on se plaint beaucoup des droits d'enregistrement, qu'on y nomme contrôle. Ils donnent lieu, à ce qu'on prétend, à quantité d'exactions de la part des employés de la ferme générale qui perçoivent cet impôt, arbitraire et incertains à beaucoup d'égards. Dans la plupart des écrits qui ont paru contre le système actuel des finances de France, les abus du contrôle forment un des principaux griefs ».

Peut-être y avait-il quelque exagération dans le jugement de Malesherbes, car il faut reconnaître que les contribuables pouvaient faire appel contre les décisions des fermiers. Toujours est-il que la Monarchie n'eut le temps de s'inspirer ni de ces doléances, ni des critiques des économistes pour unifier la législation et réduire les tarifs, et que ce système chaotique subsista jusqu'aux premiers jours de la Révolution.

1. Montesquieu, *Esprit des Lois*, livre XIII, chap. 9.

2. Ad. Smith, *Richesse des Nations*, livre V, chap. 2, p. 230.

CHAPITRE IV

PÉRIODE RÉVOLUTIONNAIRE

On sait comment, dans la nuit du 4 août 1789, les délégués de la noblesse française renoncèrent, dans un bel élan de justice et de fraternité, aux privilèges traditionnels de leur classe. En principe, les droits féodaux avaient vécu ; en fait, il y eut des résistances et les choses ne se passèrent pas aussi simplement. Un décret du 15 mars 1790 se contenta de les déclarer rachetables, puis un autre décret du 18 juin 1791 disposa que ces droits étaient et demeuraient supprimés sans indemnité, à moins qu'ils ne puissent être justifiés par le titre primitif d'inféodation.

L'Assemblée Constituante, par une loi des 5 et 19 décembre 1790 remplaça les taxes royales par un impôt unique, celui de l'enregistrement, dont le taux était de 2 p. 100. Elle alla malheureusement trop loin dans la voie des réformes : les députés qui la composaient, en majorité imbus des doctrines de Rousseau, persuadés que les hommes avaient un naturel vertueux qui ne demanderait qu'à s'épa-

nourir dans la liberté, établirent un régime extrêmement libéral, permettant aux actes sous seing privé d'échapper à la formalité de l'enregistrement et réduisant considérablement les droits d'inquisition du fisc, si bien que la fraude se répandit et que les recettes du Trésor devinrent insignifiantes. M. Stourm écrit au sujet de cette loi, à l'étude de laquelle il s'est particulièrement attaché : « Si jamais une loi procéda du passé, ce fut celle du 19 décembre 1790... Il faut bien reconnaître, après avoir étudié et rapproché les textes, qu'elle suivit les yeux fermés la même route que l'Ancien Régime. Nous serions loin de la blâmer d'avoir ainsi continué les traditions du passé, en dépit de ses efforts pour le dissimuler, si elle avait au moins respecté les précédents et tenté de les utiliser dans le sens du progrès. Mais, au contraire, elle rétrograda. Elle ne remit en vigueur les règlements antérieurs que pour les affaiblir ; elle ne copia l'ancienne législation que pour la modifier partiellement de la manière la plus défavorable aux perceptions ; elle détruisit l'expertise, interdit la recherche des mutations d'immeubles verbales ou sous-seing privé, réduisit les pénalités et leur enleva toute sanction, etc... ; en un mot, elle désorganisa une administration jusque-là prospère » (1).

1. René Stourm, *Les finances de l'Ancien Régime et de la Révolution*, t. I, p. 403 et 431.

Malgré sa stérilité, la loi de 1790 devait subsister plusieurs années. Les circonstances ne se prêtaient d'ailleurs guère à l'organisation sérieuse de droits de mutation dans cette période anarchique où « du paysan, de l'ouvrier, du bourgeois, pacifiés et apprivoisés par une civilisation ancienne, on voit tout d'un coup sortir le barbare, bien pis, l'animal primitif, le singe grimaçant, sanguinaire et lubrique, qui tue en ricanant et gambade sur les dégâts qu'il fait » si bien « qu'après dix-huit mois d'expérience, le plus compétent, le plus judicieux, le plus profond observateur de la Révolution (Mallet du Pan) ne trouvera rien à lui comparer que l'invasion de l'empire romain au quatrième siècle » (1). Ce n'est que le 9 Vendémiaire an VI (30 septembre 1797) qu'une loi nouvelle intervint, autorisant la Régie à requérir l'expertise.

1. Taine, *La Révolution*, chap. III, p. 84.

CHAPITRE V

LA LOI DE FRIMAIRE AN VII ET LES MODIFICATIONS QUI LUI ONT ÉTÉ APPORTÉES JUSQU'EN 1914

En échange des ruines, des meurtres, des excès, des vingt-cinq années de guerre civile et étrangère qu'elle a valus à la France, la Révolution a eu du moins un avantage : celui de précipiter la démolition du vieil édifice lézardé et hétéroclite que constituaient ses institutions. Mais, après avoir fait table rase, il fallait rebâtir. En vérité, on reconstruisit presque tout sur les anciennes fondations, souvent même avec les anciennes pierres. Ce fut le cas pour les droits de mutation, réorganisés par la loi du 22 Frimaire an VII (12 décembre 1798) sur l'enregistrement.

La plupart des auteurs s'accordent pour retrouver dans la loi de l'an VII l'influence marquée du système de l'Ancien Régime.

Pour M. Stourm, cette loi « tout en plaçant franchement dans le passé le point de départ de ses per-

fectionnements, sut en même temps reviser, conformément aux idées modernes, les anciens réglemens du contrôle. Toutes les prescriptions antérieures que la loi de 1790 avait maladroitement délaissées, ou dénaturées, la loi de l'an VII les rétablit et leur restitua leur valeur » (1). MM. Championnière et Rigaud (2) sont encore plus catégoriques : « Les droits de mutation que nous payons aujourd'hui sont les droits seigneuriaux que l'on payait avant la destruction du régime féodal ; ce sont ceux que la loi de 1790 avait abolis en partie, et que celle du 22 Frimaire an VII a rétablis... La dette est exigible dans les même circonstances, à raison des mêmes mutations ; elle se liquide à peu près de la même manière... les mesures coercitives de la loi nouvelle sont presque textuellement puisées dans la législation ancienne.. ».

M. Troplong estime que le droit d'enregistrement « est une redevance féodale confisquée au profit de l'Etat par le génie inventif des financiers de la Révolution ». M. Bonnefon, tout en combattant cette opinion, reconnaît que « taxe romaine, redevances féodales, contrôle et centième denier » sont « les éléments constitutifs, les matériaux historiques de l'impôt de l'enregistrement » (3). Il

1. Stourm *op. cit.*

2. Championnière et Rigaud, *Traité de l'Enregistrement*, Art., 1639, et suiv.

3. Bonnefon, Introduction., p. 3.

admet, comme le fait aussi remarquer M. Stourm, que l'enregistrement correspond exactement à l'ancien contrôle et la transcription à l'insinuation, mais il repousse la théorie selon laquelle on pourrait rattacher les nouveaux impôts aux taxes féodales, parce que « le mouvement des idées depuis 1789 et les besoins nouveaux de l'époque qui a mis la loi du 22 Frimaire au jour, l'ont isolée de son origine.. » (1).

M. Bonnefon cite aussi Demante : « Il faut tenir compte du changement radical opéré dans la constitution de la société par l'abolition de la féodalité. Les lods et ventes et autres profits casuels seigneuriaux pouvaient être considérés comme une émanation du droit de propriété, l'impôt de l'enregistrement est une émanation pure et simple du droit de souveraineté ».

Il est indiscutable que la Révolution a accéléré d'une façon très appréciable le développement des idées de propriété et de liberté individuelles dans la législation, à tel point que l'on parle souvent, en y faisant allusion, des « principes de la Révolution » (2). Mais si ces idées, dont l'application semble com-

1. Garnier, *Répertoire méthodique*, tome 4, art. 295.

2. Ce fut la tendance d'ensemble de la Révolution, mais il ne faudrait pas croire qu'elle fût constante ; sur l'hostilité des Jacobins à l'encontre de la propriété privée, voir Taine, *op. cit. Le gouvernement révolutionnaire*, liv. II, chap. 1, p. 112 et suiv. et livre IV, chap. 2, p. 223 et suiv.

mander les progrès de la civilisation, ont eu une influence considérable sur les règles législatives édictées sous la période révolutionnaire, elles ne se sont imposées ni totalement, ni définitivement. On a fait remarquer que, dès cette époque, les travaux préparatoires de la loi de l'an VII employèrent les termes de « retenue exercée par l'Etat », ce qui paraissait bien s'inspirer de la conception féodale. Le texte définitif est plus en harmonie avec la Déclaration des Droits de l'homme et l'art. 544 du Code Civil, mais l'Administration a soutenu encore en 1855, devant la Cour de Paris, la théorie de l'Etat héritier de la féodalité, par la voix du Ministère Public. Celui-ci proclama notamment que « le droit de mutation est le prélèvement d'une fraction du capital au profit de l'Etat, qui assure à chacun le droit de disposer des biens dont l'Etat a été le propriétaire primitif ». La Cour de cassation eut à se prononcer le 29 juin 1857 et elle suivit son rapporteur, le Conseiller Laborie, qui exprimait une opinion contraire «... Pour que les données historiques fournissent des arguments de quelque valeur, il faudrait qu'il n'y eut pas une incompatibilité absolue entre l'esprit des institutions que l'on prétend expliquer l'une par l'autre ».

L'Etat a cessé, depuis, d'invoquer les précédents féodaux comme fondement du droit d'enregistrement, mais il a fait bien pire : il les a remis en

application. N'est-il pas, en effet, difficile de soutenir qu'une loi qui permet de prélever, à l'occasion d'une vente, le produit de 5 ou 6 années de revenu du bien cédé, est respectueuse de la propriété individuelle ? Peu importe que ceux qui ont désiré ces mesures spoliatrices les aient justifiées dans leur esprit par le droit de propriété de l'Etat ou par celui de sa souveraineté. La seule chose plaisante dans l'affaire, c'est que ce soient justement les partis politiques qui se plaisent maintenant le plus à se réclamer de l'esprit de la Révolution, qui se montrent les plus ardents partisans de l'omnipotence de l'Etat et de la limitation croissante des droits des individus en matière de propriété.

Au fond, l'essentiel est de constater que le système nouveau s'est fortement inspiré de l'ancien dans sa forme, qu'on a conservé là une sorte d'impôt qui n'était historiquement presque entièrement basé que sur le droit de propriété du souverain, et que la loi de l'an VII n'a malheureusement pas marqué le début d'une ère nouvelle à ce sujet, mais seulement un progrès sur lequel on est revenu depuis.

Nous n'étudierons pas ici cette loi de l'an VII, car la plupart de ses prescriptions sont encore en vigueur et nous aurons l'occasion de les exposer plus loin. Les modifications successives qui lui ont

été apportées concernent surtout les tarifs et la répression de la fraude ; les modes de perception ont été, par ailleurs, légèrement améliorés et la folle exagération du taux de la taxe a amené, dans ces dernières années, le législateur à accorder des réductions dans d'assez nombreux cas particuliers.

Nous nous bornerons, pour l'instant, à retracer l'histoire du tarif.

Il semble que Duchâtel, rapporteur de la loi du 22 Frimaire devant les 500, ait fait preuve de clairvoyance et de modération. Il chercha à combler les lacunes de la loi de 1790, qui s'était révélée si insuffisante à l'usage, mais, malgré les difficultés financières de l'époque, il se montra hostile à une taxe excessive : « Il nous est démontré que le taux maximum du droit est atteint à 4 % et nous avons abandonné l'idée que nous avions eue de fixer le taux au delà. Un droit pour le paiement duquel il faudrait vendre une partie de la propriété, ou sacrifier plus d'une année du revenu, ou emprunter à gros intérêts la somme nécessaire à l'acquitter ne pourrait qu'être fatale à la prospérité publique elle-même, tout en ruinant le redevable ». Ce fut ce droit de 4 % que l'on adopta pour les ventes d'immeubles, tout en espérant le réduire dès que les besoins du trésor le rendraient possible, et l'on conserva le taux de 2 % pour les échanges. La réduction envisagée n'eut jamais lieu, mais, par contre, les aggravations ne tar-

dèrent pas à survenir : Une loi du 21 Ventôse an VII, relative à l'organisation des hypothèques, créa, outre quelques droits fixes, une taxe proportionnelle de 1,50 % exigible lorsque l'acte de mutation de propriété immobilière serait présenté à la transcription, taxe qui, d'ailleurs, avait été déjà prévue par la loi du 9 Vendémiaire an VI. Puis on ajouta dès le 6 Prairial an VII un décime, tant au droit d'enregistrement qu'à celui de transcription ; voté pour une année seulement, à titre de subvention extraordinaire de guerre, il fut maintenu les années suivantes et adjoint ensuite définitivement au principal. Enfin, la jurisprudence ayant estimé que la loi de Frimaire n'avait rendu l'enregistrement obligatoire que pour les mutations écrites, une loi du 27 Ventôse an IX spécifia que les transmissions verbales devaient y être également présentées.

Les tarifs de l'an VII subsistèrent pendant toute la durée de l'Empire. La Restauration trouva les finances de la France épuisées par les guerres napoléoniennes ; obligée de se procurer de nouveaux revenus, elle eut la sagesse de n'avoir pas recours à un autre décime sur les taxes de mutation ; elle se contenta de les augmenter indirectement dans certains cas en incorporant, par une loi du 28 avril 1816, le droit proportionnel de transcription au droit d'enregistrement et en rendant sa perception obligatoire lors de cette formalité (art. 52). Elle créa, de

plus, un droit fixe de 1 franc sur tous les actes de transmission d'immeubles présentés à la transcription (art. 61 de la même loi)

Etant donnée l'utilité qu'offre la transcription au point de vue de l'ordre comme dans l'intérêt des propriétaires, on ne saurait blâmer le gouvernement de Louis XVIII d'avoir trouvé un moyen d'obtenir des ressources nouvelles au seul détriment de ceux qui ne la requéraient pas. Quelques années plus tard, sous le ministère de Villèle, le Parlement, frappé des inconvénients qu'offrait le morcellement excessif résultant des lois successorales, réduisit le droit d'enregistrement sur tous les échanges d'immeubles de 2 à 1 %, en même temps qu'il accordait un régime de faveur au profit de certains échanges de biens ruraux (loi du 16 juin 1824).

Ce n'est que le 14 juillet 1855 qu'un second décime vint s'ajouter à celui du 6 Prairial pour couvrir les frais de la guerre de Crimée, mais, chose remarquable, il fut réduit de moitié le 8 juin 1864 et supprimé le 18 juillet 1866. Il reparut après la guerre de 1870 (loi du 23 août 1871) et se compléta même encore d'un demi-décime (loi du 30 décembre 1873). La taxe primitive de 5,50 %, augmentée de deux décimes et demi, devint donc en réalité de 6,875 % à partir de ce moment. De plus, la loi du 21 juin 1875 rétablit à 2 % le principal du droit sur les échanges.

Une loi du 27 juillet 1900 supprima le droit fixe de transcription de 1 franc créé par la loi de 1816 et exempta du timbre les registres des hypothèques et les pièces à produire par les requérants, mais elle établit en remplacement une taxe proportionnelle de 0,25 %, ce qui, sous couleur de plus de justice, constituait pour la plupart des ventes une majoration.

Enfin, la loi de budget du 22 avril 1905, sans doute animée de l'excellente intention de simplifier le système, en profita pour porter le droit d'enregistrement à 7 % sur les ventes et à 4,50 % sur les échanges, sans addition d'aucun décime.

Les critiques ne manquèrent pas à l'exagération de ces tarifs. Presque tous les auteurs qui ont traité de la question des droits de mutation avant la guerre de 1914 en ont signalé les inconvénients. La France subissait alors, depuis la fin du siècle dernier, une crise rurale d'autant plus inquiétante qu'elle est un pays de forte production agricole ; ses campagnes commençaient à se dépeupler et la valeur de la propriété foncière avait beaucoup baissé, tandis que le revenu moyen de l'hectare diminuait sensiblement (1). Cette dépréciation rapide de la terre (qui d'ailleurs n'était pas générale à toute l'Europe, puis-

1. On évaluait le revenu moyen de l'hectare en France à 53 fr. en 1879 et à 41 fr. en 1908.

qu'un mouvement inverse se produisait en Allemagne) était particulièrement regrettable pour les petits propriétaires, si nombreux dans notre pays. La taxe de mutation était loin d'être seule responsable de cet état de choses, mais il est évident que sa réduction n'aurait pu que permettre au vendeur de tirer un meilleur prix de son bien, sans qu'il en coûtât rien de plus à l'acheteur, et que les acquéreurs se seraient, d'autre part, présentés en plus grand nombre et auraient offert davantage s'ils n'avaient pas eu la perspective de perdre la valeur de près de 3 années de revenu en cas de revente. Puis enfin, en règle générale, puisque l'agriculture traversait une crise, il était tout indiqué de lui accorder des réductions fiscales, surtout sur les impôts qui, comme les droits de mutation, ne peuvent être répercutés sur les consommateurs. Ajoutons que, déjà à ce moment, les taxes sur les ventes d'immeubles perçues en France étaient très supérieures à celles qui existaient chez les autres nations.

L'Administration se rendait sans doute compte de tout cela, puisqu'à la suite des résultats de l'évaluation de la propriété de 1908, nous lisons dans le *Bulletin de Statistique et de Législation comparée*, de 1913 : « La propriété foncière non bâtie est beaucoup moins recherchée aujourd'hui qu'il y a cinquante ou soixante ans... A notre époque, le capital répugne de plus en plus à s'immobiliser dans les

placements fonciers où il ne trouve pas de facilités de réalisation ».

Il est concevable que l'on ait dû instituer des charges nouvelles au lendemain de la défaite de 1870 ; on s'étonne que le gouvernement de la Troisième République n'ait pas cherché par la suite, dans une longue période de prospérité financière, à supprimer celles de ces charges qui se révélaient les plus nuisibles à l'Economie nationale. Il a essayé de combattre la crise rurale en prenant quelques mesures, telles que l'élévation des tarifs douaniers ou l'organisation des prêts à faible intérêt aux agriculteurs, sans doute parce que c'étaient celles que réclamaient le plus fortement les électeurs et les associations agricoles ; non seulement il n'a pas réduit le tarif des droits de mutation, mais encore il a marqué une légère tendance à le majorer.

Le régime d'avant la guerre, lequel du reste a fait preuve pendant de longues années d'une assez pauvre imagination en matière fiscale, a ainsi encouragé les capitaux français, qui rencontraient tant de difficultés à s'employer sur le sol national, à chercher leur rémunération dans de lointains pays étrangers.

La création de l'impôt général sur le revenu, le 15 juillet 1914, permit à l'Etat de renoncer au produit d'impôts infiniment moins injustes et nocifs que l'excès du droit d'enregistrement des ventes d'immeubles, mais elle laissa celui-ci intact.

CHAPITRE VI

L'AUGMENTATION DES TARIFS DEPUIS LA GUERRE ET LA CRÉATION DE LA TAXE SUR LA PREMIÈRE MUTATION

Ce n'était pas dans la période d'après-guerre que l'on pouvait espérer y voir apporter des réductions. Au contraire, une loi du 25 juin 1920 éleva à 10 % sans décimes le droit d'enregistrement (art. 25) et une autre, du 30 avril 1921 (art. 5) à 0,40 % la taxe hypothécaire créée par la loi de 1900. Ces impôts se trouvèrent ensuite majorés de deux décimes par la loi du 22 mars 1924 (art. 3).

Il nous semble, d'ailleurs, que l'on puisse porter un jugement beaucoup moins sévère sur ces augmentations que sur l'excès de l'impôt d'avant-guerre. Il y avait énormément d'acquéreurs d'immeubles, en raison du brusque enrichissement de certains pendant et après la guerre, de l'amélioration de l'aisance des paysans, et de la méfiance que la baisse des obligations, des rentes françaises et de la monnaie commençait à éveiller chez quelques-uns

à l'encontre des placements mobiliers. Les vendeurs étaient également nombreux, parce que la plupart des propriétaires ne se rendaient pas un compte exact du phénomène de la dépréciation du franc ; il y a eu jusqu'en 1923 et 1924, surtout en dehors des grandes villes, des quantités de personnes pour qui le franc était toujours le franc ; ils appelaient les résultats de la banqueroute « vie chère » et croyaient, en conséquence, réaliser une excellente affaire en revendant un prix plus élevé ce qu'ils avaient payé en francs-or ; ajoutons à cela que les transactions avaient été peu nombreuses pendant plus de quatre ans, que beaucoup devaient liquider les successions recueillies des morts de la guerre, tandis que d'autres, ceux que l'on appelait les « nouveaux pauvres », se trouvaient obligés de réaliser leurs biens pour continuer à vivre. Il ne faut pas s'étonner, dans ces conditions, que le marché immobilier ait présenté une exceptionnelle activité, puis, que l'Etat, auquel de grosses sommes d'argent étaient nécessaires, en ait profité pour majorer un impôt dont les contribuables supportaient le poids sans trop s'en apercevoir et dont la source semblait alors intarissable. C'était, en définitive, encore moins inique que l'amputation des quatre cinquièmes de capital que les rentiers de l'Etat et autres obligataires ont dû supporter du fait de la baisse de la monnaie, que l'excès des droits successoraux ou

même que la diminution en valeur-or que les lois sur les loyers ont value à la propriété bâtie dans les villes. On peut simplement remarquer que, si l'impôt sur le capital n'a pas été établi en France sous une forme apparente, il n'en a pas moins existé : l'épargne a été durement frappée après la guerre, malheureusement d'une façon très inégale et particulièrement immorale, ce qui était d'ailleurs le seul moyen de la taxer sans entraîner les graves perturbations qu'aurait provoquées l'impôt direct sur le capital (1). La propriété immobilière n'a pas été la plus atteinte, mais elle a payé une large part.

Le prodigieux rendement des impôts de mutation sur les ventes entraîna nos dirigeants à en majorer encore le taux, alors que les causes qui avaient suscité la fièvre des transactions immobilières commençaient justement à disparaître.

La loi de budget du 13 juillet 1925 établit une surtaxe de 1 % en principal sur la partie du prix qui excède 300.000 francs et de 2 % sur celle qui excède 500.000 francs, sauf certaines exceptions que nous énumérerons plus loin. Avec les décimes, cela faisait respectivement 1,20 et 2,40 % ; l'article 67 de la même loi supprima l'exemption du timbre de dimension pour les minutes, originaux et expédi-

1. Sur les moindres torts causés par l'imposition empirique du capital que par son imposition scientifique. V. Allix, *Science des finances*, 2^e partie, livre V, chap. 37, p. 445.

tions des actes des ventes dont le prix est supérieur à 5.000 francs.

La terrible crise financière de 1925-1926 devait amener encore de nouvelles augmentations. Tout d'abord, le taux de l'impôt de l'enregistrement fut porté à 15 % sans décimes, toujours y compris la taxe de transcription de 2. 40. (L. du 4 avril 1926). Puis une loi du 3 août 1926 créa un nouvel impôt, la taxe complémentaire et exceptionnelle de 7 % sur la première mutation, qui est une augmentation des droits d'enregistrement pour la première transmission à titre onéreux de chaque bien immeuble, qui survient depuis la promulgation de cette loi. Son produit est entièrement affecté à la caisse autonome d'amortissement, et c'est dans le but d'aider au remboursement de la dette publique qu'il a été institué, à l'instigation de M. Poincaré, alors ministre des finances et Président du Conseil.

C'était, en somme, un impôt sur le seul capital immobilier, tel qu'il existait au moment de la loi, avec cette atténuation que nul n'était obligé, au sens strict du mot, de l'acquitter de suite et qu'étant donnée la circonstance à l'occasion de laquelle il serait exigible, on ne pourrait pas lui reprocher d'acculer les propriétaires à la vente. Ce qui fait bien ressortir ce caractère du nouvel impôt est la possibilité qui était laissée à chaque propriétaire de

l'acquitter par anticipation sur une déclaration estimative, au taux de 5 %, idée dont M. Vincent Auriol, député socialiste, revendiquait la paternité pour son parti. Un autre député de gauche, M. Frédéric Brunet, reconnaissait qu'avec la taxe proposée, on entrait dans la voie du prélèvement sur le capital (1).

M. Poincaré avait l'excuse, en demandant l'établissement de cette nouvelle ressource, d'avoir trouvé les finances de la France dans l'état désespéré ou l'avaient mis ses prédécesseurs : Il fallait de l'argent immédiatement, les mutations d'immeubles étaient alors très nombreuses, les surtaxer était donc un moyen de s'en procurer, et c'était un des seuls qu'il y avait de le faire sans voir fuir à nouveau la confiance que le seul nom du nouveau ministre des finances avait commencé à ramener. Le rapporteur général, M. de Chappedelaine, se montra favorable à la mesure, insistant sur le fait que les majorations d'impôts de mutation n'amènent pas de ralentissement des transactions : « Des taxes importantes ont déjà, dans ces dernières années, été établies sur les mutations ; chaque fois, nous avons constaté un arrêt dans les mutations, mais cet arrêt a été de courte durée... En 1914, avant les taxes nouvelles, les ventes d'immeubles avaient porté sur 2.600 millions : en 1923, elles ont porté sur 10 milliards, ce

1. J. O., Chambre. Déb. parl., 1^{er} août 1926, p. 3094.

qui, si l'on tient compte de la dépréciation de la monnaie, prouve que le nombre et l'importance des immeubles vendus sont semblables. J'ajouterai même que les transactions ont été plus importantes qu'avant la guerre, car la valeur vénale des immeubles est loin d'avoir subie le même coefficient d'augmentation que la moyenne des prix » (1).

Les socialistes critiquèrent la taxe sur la première mutation comme insuffisante, les autres membres du parlement la votèrent avec le reste de la loi dans laquelle elle était incorporée ; ils ne pouvaient guère agir autrement dans les circonstances où ils étaient placés.

Un député du centre gauche, M. Chabrun, après avoir esquissé quelques-unes des critiques que l'on peut porter sur tous les impôts qui frappent les ventes d'immeubles, proposait la création d'un droit annuel sur les immeubles à percevoir pendant quinze ans ; c'eût été en somme un impôt foncier supplémentaire que les redevables auraient peut-être été à même de répercuter partiellement sur les consommateurs. M. Poincaré repoussa ce projet, qui n'offrait pas les avantages pratiques immédiats du sien, en affirmant qu'il ne s'agissait que d'une « taxe exceptionnelle et transitoire », laissant entendre ainsi qu'il estimait désirable de la voir disparaître aussitôt que

1. *J. O.*, 1^{er} août 1926, p. 3082.

possible. Il n'était guère praticable en fait, étant donné que l'on avait accordé aux propriétaires la possibilité de racheter l'obligation à la taxe par un paiement immédiat de 5 %, de la supprimer ou même de la réduire rapidement : c'eût été peu équitable.

Ce n'est que le 31 juillet 1929 que le taux de la taxe sur la première mutation a été ramené de 7 à 5 % par la loi portant fixation du budget de 1930, qui réduisait en même temps à 12 % le droit d'enregistrement. « Nous ne rappellerons pas, disait l'exposé des motifs du projet déposé par le gouvernement, quelles critiques ont soulevé les droits de mutation et la taxe de première mutation. Sensiblement accrus lors du vote de la loi du 3 août 1926, les droits ont, disait-on, porté un coup sensible aux transactions immobilières. En fait, cet accroissement survenait à un moment où les transactions, exagérément développées par la dépréciation du franc et les achats de l'étranger, ne pouvaient que se réduire. Depuis le début de 1928, les produits de ces taxes ont considérablement dépassé les prévisions budgétaires et ils ont dénoté, comme le montrent toutes les enquêtes effectuées, un mouvement de transactions comparable à celui d'avant 1914 ».

Le gouvernement reconnaissait ensuite que néanmoins, un impôt qui atteignait 25 % lui semblait excessif et qu'il risquait « de rendre plus difficiles

les opérations immobilières, dont on ne saurait méconnaître l'intérêt », puis il proposait de ramener à 13 et à 6 % les taux respectifs des deux taxes. La Chambre a accepté de descendre un peu plus bas et les a fixés à 12 et 5.

En dernier lieu, une loi du 16 avril 1930 a réduit à 3 % la taxe sur la première mutation.

C'est donc encore actuellement une charge d'environ 17 %, en comprenant les droits de timbre, la taxe hypothécaire, le salaire du conservateur et les honoraires du notaire, que supportent les ventes des immeubles non déjà aliénés depuis 1926, c'est-à-dire de ceux pour la mutation desquels il n'y a pas eu à payer 24 à 25 % il y a quelques années.

DEUXIÈME PARTIE

Les taxes dans la législation française actuelle.

Comme nous l'avons déjà dit, la loi du 22 Frimaire an VII est toujours à la base de notre législation de l'enregistrement. Celles de ses dispositions encore en vigueur et les lois qui lui ont apporté des modifications ou des additions ont été refondues par un décret de codification du 28 décembre 1926 qui a également englobé les règles relatives à la taxe de transcription et à celle sur la première mutation. De nombreuses dispositions sont, en effet, communes à ces trois impôts et nous les étudierons aussi en même temps, mais nous n'avons pas cru devoir suivre le plan de ce décret, calqué sur celui de la loi de Frimaire et divisé en 12 titres, et avons pensé préférable de nous référer aux textes qui y ont été insérés plutôt qu'à ses articles, de façon à mieux dégager l'historique de ceux-ci.

Nous exposerons successivement :

1° Les règles de perception et de paiement des impôts de mutation ;

2° Leurs tarifs ;

3° Les lois d'exception ;

4° La répression de la fraude.

CHAPITRE PREMIER

RÈGLES DE PERCEPTION ET DE PAIEMENT

Nous savons que les différents droits perçus à l'occasion des transmissions d'immeubles sont proportionnels. En vérité, la surtaxe créée par la loi du 13 juillet 1925 et certains dégrèvements accordés aux petites ventes tendent à les transformer en impôts progressifs.

Nous ne reviendrons pas sur les conditions dans lesquelles sont exigibles le droit d'enregistrement et la taxe de transcription. Quant à la taxe complémentaire et exceptionnelle sur la première mutation, établie le 3 août 1926, il n'est fait exception à la règle d'exigibilité que nous avons indiquée que pour les locaux d'habitation construits postérieurement à la loi et vendus avant d'être achevés ou dans l'année de leur achèvement, sur lesquels la taxe est prélevée seulement lors de la seconde transmission.

SECTION I

Assiette des impôts.

Nous nous sommes proposés d'étudier les taxes perçues à l'occasion des mutations à titre onéreux, c'est-à-dire des cessions consenties moyennant une charge pour l'acquéreur. Cette charge peut consister soit en numéraire, soit en choses de même nature, c'est-à-dire en d'autres immeubles, soit en avantages ou en objets d'espèce différente. Nous devons donc envisager successivement la vente et l'échange au point de vue de l'assiette de l'impôt. Cette distinction ne sera plus ensuite nécessaire qu'au sujet du tarif des droits, la législation française soumettant à un tarif spécial les échanges d'immeubles contre d'autres immeubles.

A. VENTE.

La valeur imposable est déterminée : « Pour les ventes, adjudications, cessions, rétrocessions, licitations et tous autres actes civils ou judiciaires portant translation de propriété d'immeubles à titre onéreux, par le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital, ou par une estimation d'experts, dans les cas autorisés par la présente » (Loi de Frimaire, art. 15, § 6).

Il est donc nécessaire, lorsque le prix versé est complété par d'autres avantages, tels par exemple qu'une rente viagère, d'évaluer ces avantages en capital. Au cas inverse, où c'est le vendeur qui cède d'autres biens en plus de son immeuble, en échange du prix versé par l'acquéreur, il était juste d'appliquer une règle conçue dans le même esprit, mais le législateur s'est méfié de la facilité qu'une telle disposition accorderait à la fraude, et il ne l'a formulée qu'avec une restriction : Lorsqu'un acte translatif de propriété ou d'usufruit comprend des meubles et immeubles, le droit d'enregistrement est perçu sur la totalité du prix au taux réglé pour les immeubles, à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers et qu'ils ne soient estimés, article par article, dans le contrat (L. de Frimaire, art. 9).

L'article 46 de la loi de l'an VII dispose que, lorsque le prix n'est pas mentionné dans l'acte donnant lieu au droit, les parties doivent y suppléer par une déclaration estimative, certifiée et signée au pied de l'acte avant son enregistrement.

Il existe un cas particulier, celui où le vendeur ne cède que la nue-propriété de son bien, soit qu'il s'en réserve l'usufruit, soit que cet usufruit appartienne à une tierce personne ou justement à l'acheteur lui-même. La loi de Frimaire décidait que l'usufruit est évalué à la moitié du prix indiqué dans le con-

trat, et que le droit doit être perçu sur le total formé par ces deux sommes. Par contre, il n'était rien dû d'autre pour la réunion à titre onéreux de l'usufruit à la propriété, sauf si le prix exigé pour la cession de celui-ci était supérieur à l'évaluation faite lors de la vente de la nue-propriété, selon la règle que nous venons d'exposer, auquel cas le droit était dû sur l'excédent.

Cette règle était assez fâcheuse et injuste, puisque, d'abord, elle mettait à la charge de l'acquéreur une taxe plus élevée que celle qu'il aurait dû supporter à raison du prix versé, alors que, souvent, il était privé de la perception de tout revenu pendant longtemps, et, qu'ensuite, sa présomption était indépendante de l'âge de l'usufruitier. Il est bien évident que, plus celui-ci est vieux, moins l'usufruit a de valeur, et qu'il était très arbitraire de l'estimer toujours à la moitié du prix de la nue-propriété pour la liquidation de l'impôt. Une loi du 25 février 1901, inspirée de ces critiques, a établi que les valeurs de la nue-propriété et de l'usufruit seraient déterminées respectivement pour le paiement des droits par le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital (art. 13, § 1^{er}), et elle a maintenu qu'il ne serait rien dû pour la réunion de l'usufruit à la propriété lorsque cette réunion aurait lieu par suite du décès de l'usufruitier ou de l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit.

Tous les droits sur les ventes semblent donc basés sur le prix exprimé, mais c'est la valeur vénale réelle que le fisc désire taxer ; cela résulte clairement de l'article 17 de la loi de Frimaire, qui décide que « si le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit d'immeubles à titre onéreux paraît inférieur à leur valeur vénale à l'époque de l'aliénation, par comparaison avec les fonds voisins de même nature, la Régie pourra requérir une expertise, pourvu qu'elle en fasse la demande dans un délai de deux ans (1) à compter du jour de l'enregistrement. Donc, non seulement l'Administration exige, ce qui est tout à fait normal, que le prix exprimé corresponde au prix réel, comme nous le verrons dans le chapitre réservé à la répression de la fraude, mais elle se réserve la possibilité d'intervenir aussi lorsque le prix exprimé, tout en étant conforme au prix véritable, semble inférieur à la valeur vénale, alors que les parties n'ont été animées d'aucune intention frauduleuse.

La déclaration de ces dernières n'est prise en considération que parce que l'on peut présumer, jusqu'à preuve contraire, qu'elle rend un compte exact de la valeur vénale ; c'est sur celle-ci que les droits de mutation sont en réalité assis.

1. L. 18 avril 1918, art. 15. La loi de Frimaire avait fixé ce délai à un an.

B. ECHANGE.

La loi de l'an VII avait disposé que la valeur imposable serait déterminée, pour les échanges, en multipliant le revenu annuel des immeubles par vingt, sans distraction des charges (art 15, § 4). Cette disposition a été remplacée par celle de la loi du 27 mai 1918 « Pour la liquidation et le paiement des droits sur les échanges, les immeubles, quelle que soit leur nature, sont estimés d'après leur valeur vénale réelle à la date de la transmission, d'après la déclaration estimative des parties » (art. 1^{er}). L'article 2, remanié par une loi du 30 juin 1923, ajoute que, si dans les deux années qui auront précédé ou suivi l'acte d'échange, les immeubles transmis ont fait l'objet d'une adjudication, soit par autorité de justice, soit volontaire, avec admission des étrangers, les droits exigibles ne pourront être calculés sur une somme inférieure au prix de l'adjudication, en y ajoutant toutes les charges en capital, à moins qu'il ne soit justifié que la consistance des immeubles a subi, dans l'intervalle, des transformations susceptibles d'en modifier la valeur ».

Lorsque l'échange porte sur une nue-propriété, on évalue celle-ci suivant les règles édictées par l'article 13 de la loi du 25 février 1901 (§ 2) : si l'usufruitier a moins de 20 ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept dixièmes et la nue-propriété aux

trois dixièmes de la propriété entière, telle qu'elle doit être évaluée d'après les prescriptions de l'article 1^{er} de la loi du 27 mai 1918, que nous avons reproduit. Au-dessus de cet âge, la proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propriété d'un dixième par période décennale, sans fraction. A partir de 70 ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue-propriété. S'il s'agit d'un usufruit non pas à vie, mais constitué pour une durée fixe, il est estimé à deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de 10 ans, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

Ajoutons dès maintenant que l'Administration, comme en matière de vente, n'est pas tenue de se fier aux déclarations des parties, qu'elle a le droit de les discuter et de demander une expertise des immeubles.

Nous étudierons plus loin cette question de l'expertise, au sujet des mesures prises pour révéler les fraudes.

SECTION II

Paiement des droits.

Lorsque l'on sait qu'elle est l'assiette d'un impôt, trois questions se posent ensuite au sujet des règles générales de son paiement : 1^o Qui doit le payer ?

2^o Quand doit-il le payer ? 3^o Où doit-il en effectuer le versement ?...

A. — QUI DOIT ACQUITTER LES DROITS.

C'est l'acquéreur de l'immeuble qui doit payer l'impôt de mutation : « Les droits des actes civils et judiciaires emportant obligation, libération ou translation de propriété... seront supportés par les nouveaux possesseurs » (Loi de Frimaire, art. 31).

L'acquéreur s'acquitte lui-même lorsqu'il s'agit d'un acte de vente sous seing privé, c'est le notaire qui doit remplir cette formalité en son nom lorsque l'acte a été passé par devant lui et c'est le greffier au cas d'une adjudication en justice (Loi de Frimaire, art. 29, § 1, 3 et 5). Le vendeur n'est cependant pas déchargé de toute obligation : dans le but de renforcer les précautions contre les dissimulations, une loi du 23 août 1871 (art. 14) l'a astreint à déposer l'acte constatant la mutation au bureau de l'enregistrement dans un délai de quatre mois à compter de sa date, faute de quoi il s'expose, si l'enregistrement n'a pas été effectué par l'acheteur en temps voulu, à être obligé au paiement d'un droit supplémentaire ; bien entendu, ce dépôt ne remplaçant pas l'enregistrement, ne donne lieu à la réclamation d'aucune taxe. Quant aux frais de la transcription, ils sont également à la charge de l'acquéreur,

quoique cette formalité puisse être requise par le vendeur (art. 2155 du Code civil).

B. — QUAND LES DROITS DOIVENT ÊTRE PAYÉS. DÉLAIS.

« Les droits des actes seront payés avant l'enregistrement aux taux et quotités réglées par la présente. Nul ne pourra en atténuer ni différer le paiement, sous le prétexte de contestation sur la quotité, ni pour quelque autre motif que ce soit, sauf à se pourvoir en restitution s'il y a lieu » (Loi de Frimaire, art. 28).

Il s'agit donc, d'abord, de savoir, dans quels délais l'acte doit être présenté à l'enregistrement.

Ces délais varient selon la forme sous laquelle s'est effectuée la mutation :

1° Si elle a été constatée par un acte authentique, le notaire doit faire enregistrer cet acte dans un délai de 10 ou de 15 jours, suivant qu'il réside ou non dans la commune où est établi le bureau d'enregistrement (Loi de Frimaire, art. 20 § 2 et 3) ;

2° Si elle résulte d'une adjudication en justice, la vente doit être enregistrée sur minutes (L. de Frimaire, art. 7), dans un délai de 20 jours (L. de Frimaire, art. 20, § 4). Un avis du Conseil d'Etat des 18-22 octobre 1808 a estimé que cette prescription devait être respectée malgré que l'on eût interjeté appel ;

3^o Le même délai de 20 jours s'applique aux actes des autorités administratives et des établissements publics portant transmission de propriété (Loi de Frimaire, art. 20, § 5 et Loi du 15 mai 1818, art. 78) il part dans ce cas, de l'approbation;

4^o Lorsque la transmission de propriété est constatée par un acte sous seing privé, le délai pour son enregistrement est de trois mois. Il est même porté, quand l'acte a été passé en pays étranger ou dans une colonie française situés : En Europe, à six mois, en Amérique, à 1 an, en Asie et en Afrique, à 2 ans (L. Frimaire, art. 22). Par contre, la loi du 13 juillet 1925 l'a réduit à dix jours lorsqu'il s'agit d'acquisitions réalisées par des personnes ou sociétés se livrant à des opérations d'intermédiaires par l'achat et la vente des immeubles, ou achetant habituellement en leur nom ces biens en vue de leur revente ;

5^o Enfin, s'il s'agit d'une mutation verbale, la loi du 27 Ventôse an IX, qui a spécifié que cette sorte de contrat était soumise à l'enregistrement et aux droits comme les mutations écrites, a exigé qu'il soit suppléé aux actes par une déclaration détaillée et estimative enregistrée dans les trois mois de l'entrée en possession (art. 4). Il est bien évident, d'ailleurs, qu'il y a là également un délai maximum pour les actes sous seing privé et qu'il doit s'appliquer lorsque l'administration arrive à prouver que l'en-

trée en possession a été antérieure à la date portée sur l'acte.

Cette entrée en possession peut être fixée d'après les règles données par l'article 12 de la loi de Frimaire : « La mutation d'un immeuble en propriété sera suffisamment établie, pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle de la contribution foncière, et des paiements par lui faits d'après ce rôle, soit par des baux par lui passés, ou enfin par des transactions ou autres actes constatant sa propriété. »

Lorsque la vente a été faite sous condition suspensive, le point de départ du délai doit, bien entendu, être reporté à la réalisation de cette condition.

Tous ces délais se calculent en faisant abstraction du jour de la date de l'acte, et le dernier jour n'est pas compté non plus si c'est un dimanche ou un jour férié (L. de Frimaire, art. 25).

Le législateur a prévu enfin le cas, peu probable, auquel l'acte aurait été enregistré ou aurait fait l'objet d'une déclaration révélant suffisamment l'exigibilité des droits, mais où l'administration aurait omis de les percevoir, et il a décidé que son action pour leur demande serait alors prescrite par deux ans (Loi de Frimaire, art. 61).

Les droits et salaires dus pour la transcription,

lorsque celle-ci est demandée, doivent être payés d'avance par les requérants (Loi du 21 Ventôse, an VII, art. 27).

C. — BUREAUX OU LE PAIEMENT DES DROITS
DOIT ÊTRE FAIT.

Les actes passés par devant notaire et ceux que les greffiers sont tenus de soumettre à l'enregistrement ne peuvent être enregistrés qu'aux bureaux dans lesquels ces officiers ministériels exercent leurs fonctions (Loi de Frimaire, art. 26 § 1 et 3). Le même article admettait que les actes sous signature privée, et ceux passés en pays étrangers pourraient être enregistrés dans n'importe quel bureau (§ 4) mais la loi du 29 juin 1918 (art. 13) a abrogé cette dernière disposition en décidant que leur enregistrement devait avoir lieu au bureau de la situation des biens. La même règle doit être appliquée en ce qui concerne les mutations verbales.

Le droit de transcription est payé au bureau des hypothèques de la situation des biens, puisque c'est à celui-ci que les requérants ont intérêt à faire transcrire l'acte de mutation, mais, si le même acte donne lieu à transcription dans plusieurs bureaux, le droit doit être acquitté en totalité dans le premier bureau, et l'accomplissement de la formalité dans les autres ne nécessite plus que le versement

du salaire du préposé, sur la présentation de la quittance constatant le paiement entier du droit (L. du 21 Ventôse, an VII, art. 26 et 22). C'est cette procédure qui s'appliquera notamment lorsqu'il s'agit de contrats d'échanges d'immeubles non situés dans le ressort du même bureau.

SECTION III

Remboursement des droits versés.

La loi de Frimaire s'était montrée hostile à tout remboursement de droits; son article 60 spécifiait que tout droit d'enregistrement régulièrement perçu ne pourrait être restitué, quels que soient les événements ultérieurs. La seule exception qu'elle avait prévue était le cas où, à la suite d'un jugement au sujet d'un acte précédemment enregistré, l'impôt aurait été payé à nouveau (art. 48). On voit immédiatement toute la sévérité et même l'injustice d'un tel principe, qui obligeait certaines personnes à supporter le poids de la taxe alors même que son objet avait disparu par une cause indépendante de leur volonté.

On ne tarda pas à lui apporter une première atténuation. Le Conseil d'Etat, dans son avis des 18-22 octobre 1808, décida que le droit perçu à la suite des adjudications d'immeubles faites en jus-

tice devait être restitué lorsque cette adjudication était annulée par les voies légales, pour ce motif que l'intention de la loi n'avait pu être que d'empêcher l'annulation des actes par des collusions frauduleuses, et que ce motif cessait d'être invocable pour une adjudication légalement annulée.

Ensuite, la loi du 3 mai 1841 (art 58), relative à l'expropriation pour cause d'utilité publique, disposa que : « Les droits perçus sur les acquisitions amiables faites antérieurement aux arrêtés de préfet seront restitués, lorsque, dans le délai de deux ans, à partir de la perception, il sera justifié que les immeubles acquis sont compris dans ces arrêtés. Cette restitution ne pourra s'appliquer qu'à la portion des immeubles reconnue nécessaire à l'exécution des travaux. » Cette disposition fut étendue par l'article 3 de la loi du 13 avril 1900 « à tous les actes ou contrats relatifs à l'acquisition de terrains, même clos ou bâtis, poursuivie en exécution d'un plan d'alignement régulièrement approuvé pour l'ouverture, le redressement, l'élargissement des rues, places publiques, chemins vicinaux et chemins ruraux reconnus ».

La loi du 23 octobre 1884, exemptant les ventes judiciaires dont le prix d'adjudication est inférieur à 2.000 fr. des droits d'enregistrement et d'hypothèque, prévoit la restitution de ceux qui ont été déjà versés. Citons enfin encore la loi du 25 février

1901, qui autorise le remboursement d'une partie de l'impôt payé par l'acquéreur de la nue-propiété, lorsqu'elle est grevée d'usufruits successifs et que le nouvel usufruitier est plus jeune que celui dont l'âge a été pris en considération pour le calcul des droits (art. 13 § 2).

L'article 60 de la loi de Frimaire a été abrogé et remplacé par la loi du 18 janvier 1912, dont l'article unique est ainsi conçu : « Ne sont pas sujets à restitution les droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus par application des articles 954 à 958, 1183, 1184, 1654 et 1659 du Code civil. En cas de rescision d'un contrat pour cause de lésion, ou d'annulation d'une vente pour cause de vices cachés, et, au surplus, dans tous les cas où il y a lieu à annulation, les droits perçus sur l'acte annulé, résolu ou rescindé, ne sont restituables que si l'annulation, la résolution ou la rescision a été prononcée par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée .. »

La règle générale est donc devenue maintenant la faculté de remboursement, et la loi fait une énumération des exceptions qui lui sont apportées, exceptions dont le champ d'application reste d'ailleurs considérable. N'entraînent en effet aucune restitution des droits versés aux termes du nouvel article 60 :

1^o L'accomplissement de la condition résolutoire

insérée dans le contrat, dont l'effet est d'opérer sa révocation et de remettre les choses dans l'état antérieur (art. 1183 C. c.);

2º La résolution du contrat, à la suite du non accomplissement par l'une des deux parties de ses engagements, résolution qui n'a d'ailleurs pas lieu de plein droit, mais doit être prononcée par la justice à la demande du plaignant (art. 1184 C. c.). ;

3º L'annulation de la vente obtenue pour non paiement du prix par l'acheteur (art. 1654 C. c.) ce qui n'est qu'un cas particulier de l'hypothèse précédente ;

4º L'exercice par le vendeur de la faculté de rachat du bien vendu qu'il possède à la suite d'un contrat de vente à réméré (art. 1659 C. c.).

CHAPITRE II

TARIFS

L'historique des tarifs depuis l'an VII nous a montré que, jusqu'en 1905, ils avaient constamment comporté des décimes. Supprimés, ou, plus exactement, incorporés au principal de l'impôt à cette date, les décimes ont reparu de 1924 à 1926. Le décret de codification les a à nouveau fondus avec le principal, et, quoique la chose n'ait pas une importance énorme, il est malgré tout préférable qu'il en soit ainsi, car la pratique des décimes ne peut que nuire à la clarté des tarifs pour les contribuables. Nous consacrerons une section distincte au tarif normal de chacun des trois impôts perçus à l'occasion des mutations à titre onéreux et nous parlerons des exceptions au chapitre suivant.

SECTION I

Enregistrement.

Lorsque l'on dit que les tarifs sont proportionnels, cela ne signifie pas qu'ils suivent les sommes sur lesquelles ils sont assis de centime en centime.

Il y a d'abord un minimum de perception, qui était de 25 centimes (L. de Frimaire, art. 6) a été porté à 50 cent. (L. du 25 juin 1920, art. 28) et est actuellement de 1 fr. 80. Puis, la perception du droit proportionnel suit les sommes et valeurs de 20 francs en 20 francs, inclusivement et sans fraction (L. du 27 Ventôse an IX, art. 2). Il a cependant été apporté une dérogation à cette règle par l'article 4 de la loi du 22 avril 1905 qui, dans le but de dégrever les petites ventes, a décidé que la perception des droits suivrait les sommes de franc en franc lorsque celles-ci ne dépasseraient pas 500 frs ; mais, la baisse du franc ayant sans aucun doute rendu beaucoup plus rares les ventes inférieures à ce chiffre, l'article en question n'offre pas un intérêt pratique considérable.

A. — VENTE ET CONTRATS ÉQUIVALENTS.

L'article 69 de la loi du 22 Frimaire an VII (§ 7, n° 1), soumettait au droit de 4% « les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions et tous autres actes translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux ». Nous avons déjà dit que ce droit était actuellement de 12 % (loi du 31 juillet 1929, art. 2) y compris le droit de transcription de 2,40 %, perçu lors de l'enregistrement. Ce même taux est également applicable :

1° Aux déclarations ou élections de command ou

d'ami, par suite d'adjudications ou contrats de vente de biens immeubles, autres que celles des domaines nationaux, si la déclaration est faite après les vingt-quatre heures de l'adjudication ou du contrat, ou lorsque la faculté d'élire un command n'y a pas été réservée (L. Frimaire, art. 69, § 7, n° 3) ;

2° Aux acquisitions par licitation de parts et portions indivises de biens immeubles (n° 4),

3° Aux retours d'échanges et de partages de biens immeubles, y compris les soultes et plus-values d'échanges d'immeubles ruraux (n° 5) ;

4° Aux retraits exercés après l'expiration des délais convenus par les contrats de vente sous faculté de réméré (n° 6).

Pour les ventes dont le prix excède 300.000 fr. les droits sont par ailleurs majorés d'une surtaxe de 1,20 % sur la fraction du prix de 300.000 à 500.000 et de 2,40 % sur la fraction au-dessus de ce chiffre (L. du 13 juillet 1925).

Enfin, lorsque l'acquéreur déclare dans l'acte de vente qu'il achète l'immeuble en vue de le revendre, le droit de 12 % est porté à 15 %, mais l'acte de revente ne donne ensuite ouverture qu'à la moitié du droit ordinaire s'il est passé dans le délai de un an ; le premier acquéreur, qui a payé 15 %, possède un recours contre le second acquéreur en vue de s'en faire rembourser la moitié (1).

1. Loi du 13 juillet 1925, art. 39.

B. — ECHANGES DE BIENS IMMEUBLES.

Quant aux échanges, ils ne supportent qu'un droit de 5, 40 % (4, 50 + le double décime,) y compris la taxe de transcription assimilée. Cette taxe est perçue sur la valeur d'une des parts, lorsqu'il n'y a aucun retour. S'il y a retour, elle est payée sur la moindre portion, et le retour ou la plus-value supportent le même droit que les ventes, c'est-à-dire 12 % (L. de Frimaire, art. 69, § 5, n° 3). On voit que, beaucoup plus favorisés que les ventes, les échanges n'ont subi depuis 1907 que le double décime comme charge nouvelle.

SECTION II

**Taxe complémentaire et exceptionnelle
sur la première mutation.**

A. — VENTES ET CONTRATS ÉQUIVALENTS.

La taxe complémentaire et exceptionnelle sur la première mutation a été ramenée à 3 % par l'art. 12 de la loi du 16 avril 1930, fixant le budget pour l'exercice 1930-1931.

B. — ECHANGES D'IMMEUBLES.

Cette taxe est calculée pour les échanges sur la valeur de chaque lot au tarif de 1,50 %, et la pre-

mière mutation subséquente donne lieu au versement du complément, c'est-à-dire à nouveau de 1,50 %. Cependant, si un des 2 lots échangés est exempt de la taxe, ou l'a déjà supportée au plein tarif, la taxe est perçue au taux de 3 % sur la valeur de l'autre lot (L. du 16 avril 1930, art. 13).

Si il y a une soulte, la question ne fait aucune difficulté, on perçoit sur elle la taxe entière de 3 %, sauf au cas où l'immeuble pour lequel la soulte est versée a déjà supporté la taxe à la première mutation.

SECTION III

Taxe hypothécaire perçue à l'occasion de la transcription.

Comme celle des droits d'enregistrement et de première mutation, la perception de la taxe hypothécaire suit les sommes de 20 fr. en 20 fr., et son minimum est de 60 cent. (loi du 27 juillet 1900). Son taux est de 0,48 %, car elle a supporté aussi le double décime de 1924. Lorsqu'il s'agit d'échanges d'immeubles, elle n'est exigée que sur le prix de celui dont la valeur est la plus grande, ou sur le prix de l'un des deux s'ils sont de même valeur ; la mutation de l'autre immeuble est transcrite gratuitement au vu de la quittance, comme nous l'avons dit plus haut.

Remarquons que les contractants règlent alors, comme ils l'entendent, la répartition de la charge de cette taxe hypothécaire entre eux, de même d'ailleurs que celle du droit d'enregistrement de 5,40 %, mais que si cette répartition est inégale, l'administration considère qu'il y a là une soulte.

CHAPITRE III

EXCEPTIONS APPORTÉES AUX TARIFS EN FAVEUR DE CERTAINS ACTES

Dès l'an VII, quelques dispositions établirent un régime de faveur au bénéfice de certaines mutations. L'exagération des tarifs a poussé le législateur à multiplier dans ces dernières années le nombre des cas dans lesquels des réductions de droits pourraient être accordées.

On peut diviser les règles d'exceptions en quatre catégories, selon qu'elles exemptent du paiement des droits, qu'elles remplacent les taxes proportionnelles par des taxes fixes, qu'elles réduisent la taxe proportionnelle ou qu'elles accordent simplement des facilités pour sa liquidation.

SECTION I.

Actes exemptés du paiement des droits.

Certains actes sont exonérés de tous les impôts de mutations, alors que d'autres ne le sont que de la taxe à la première mutation ou de la surtaxe au

droit d'enregistrement. Notons que ces exemptions ne dispensent pas de la formalité de l'enregistrement, mais qu'elles permettent de la remplir gratuitement.

A. — EXEMPTIONS DE TOUS LES IMPOTS DE MUTATION.

1^o *Echanges d'immeubles ruraux.*

Le régime successoral institué par le Code civil a indiscutablement pour effet d'amener un très grand morcellement de la propriété foncière. Il est permis de se féliciter d'un tel résultat dans la mesure où il augmente le nombre des propriétaires, mais personne ne contestera qu'il ne soit très regrettable lorsque son effet est de mettre plusieurs parcelles éloignées les unes des autres dans les mains d'un seul propriétaire, surtout en matière de propriété rurale. C'est pourquoi, dès la Restauration, on songea à pallier à cet inconvénient en favorisant spécialement les échanges des parcelles de terre.

La loi du 16 juin 1824 (art. 2), qui réduisait le taux de la taxe sur tous les échanges, décidait en outre que les échanges d'immeubles ruraux ne payeraient qu'une taxe de 1 franc pour tous droits d'enregistrement et de transcription, lorsqu'un des immeubles échangés serait contigu aux propriétés

de celui des échangistes qui le recevait. Cette réforme procédait d'une excellente intention, et elle était de plus très large, puisqu'en fait, étant donné la modicité de la taxe fixe, c'était une exemption qu'elle établissait, mais elle avait un tort, celui de permettre à tous les échangistes de terres une fraude d'autant plus lucrative qu'ils avaient à conclure un marché plus important ; il leur suffisait, en effet, d'acheter d'abord une minuscule portion du domaine qu'ils devaient acquérir, et, ainsi devenus propriétaires contigus de la partie restante, de procéder à son échange moyennant le paiement du seul franc de droit fixe. Ce régime de faveur fut purement et simplement abrogé par la loi du 24 mai 1834 (art. 16) et ce n'est que longtemps après, le 27 juillet 1870, qu'il fut rétabli avec de notables restrictions. Tout d'abord, la nouvelle loi n'instituait pas un droit fixe, mais un droit proportionnel de 0,20 %. Ensuite, elle soumettait son application à des conditions beaucoup plus strictes. Il fallait, comme en 1824, que l'un des immeubles ruraux non bâtis échangés soit contigu aux propriétés de celui des contractants qui le recevait, et de plus :

1^o Que les immeubles échangés aient été acquis par les contractants par acte enregistré depuis plus de deux ans, ou recueillis par eux à titre héréditaire ;

2^o Qu'ils soient situés dans le même canton ou dans les cantons limitrophes ;

3° Que la contenance de la parcelle contiguë aux propriétés de l'un des échangistes ne dépasse pas 50 ares.

Par contre, la loi de 1870 réduisait à 1 % le droit perçu sur le montant de la soulte ou de la plus-value des échanges opérés conformément à ses dispositions lorsqu'elle n'excéderait pas un quart de la valeur de la moindre part.

Toutes ces conditions, édictées dans le but d'éviter la fraude, étaient si bien calculées que presque personne ne pouvait bénéficier des dispositions de la loi et que le champ d'application de celle-ci se révéla très insuffisant à l'usage. Une loi du 3 novembre 1884 essaya de l'élargir en supprimant la nécessité de la situation dans le même canton ou dans les cantons limitrophes et la limite de contenance de la parcelle. Elle appliqua d'autre part ce tarif de 0,20 % à tous les échanges portant sur des biens situés dans la même commune ou les communes limitrophes, sans condition de durée de possession. Enfin, elle décida que le droit serait payé sur la soulte dans tous les cas au tarif des ventes.

Les lois des 27 novembre 1918 et 12 août 1919 ont institué l'exemption totale des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque, relatifs aux échanges rentrant dans les conditions ainsi définies en 1884, et la loi du 30 juin 1923 (art. 23), a spéci-

fié que les soultes et plus-values de ces échanges étaient passibles du droit afférent aux mutations à titre onéreux.

2º Acquisitions faites par l'État.

Les acquisitions et échanges opérés par l'Etat sont exempts des droits d'enregistrement et autres taxes (L. du 10 septembre 1792, art. 10 et L. de Frimaire, art. 70, § 2, 1º).

Les aliénations des biens de l'Etat sont, elles, actuellement soumises aux droits ordinaires, depuis la loi du 31 mars 1903 qui a supprimé le tarif réduit de 2 % institué par les lois des 26 Vendémiaire an VII et 15 Floréal an X.

3º Expropriation pour cause d'utilité publique.

La loi du 3 mai 1841 sur l'expropriation a affranchi de tous droits les actes qui seraient faits en vertu de ses dispositions. Une exemption analogue a été accordée le 13 avril 1900 aux acquisitions de terrains, même clos ou bâtis, poursuivies en exécution d'un plan d'alignement régulièrement approuvé pour l'ouverture, le redressement ou l'élargissement des rues, places publiques, chemins vicinaux et ruraux reconnus, et le 11 juillet 1928 aux contrats passés en vertu de la loi du 16 octobre 1919, relative à l'utilisation de l'énergie hydraulique.

*4^o Certaines acquisitions faites par les départements
et les communes.*

Les départements et les communes, en principe, ne bénéficient pas de l'exonération accordée à l'Etat. Un avis du conseil d'Etat des 12-27 février 1811 avait déjà interprété les textes dans ce sens. Puis, ensuite, la loi du 16 juin 1824 a décidé que les départements, arrondissements, communes, hospices, séminaires... et généralement tous établissements publics légalement autorisés paieraient une taxe fixe de 10 francs pour tous droits d'enregistrement et de transcription sur les actes d'acquisition faits par eux dans un but d'utilité publique, mais cette exception a été abrogée par la loi du 18 avril 1831. Le législateur a eu tendance, dans ces dernières années, à la rétablir, en créant un certain nombre de cas dans lesquels l'exemption totale pourrait être obtenue.

Les lois des 31 octobre 1919 et 29 avril 1921 ont accordé l'exemption de tous droits d'enregistrement et d'hypothèque aux acquisitions effectuées par les départements et communes en vue de la revente après lotissement, pour faciliter l'accession à la petite propriété, et la loi du 27 juillet 1921 à celles faites par les communes dévastées d'immeubles compris dans les plans d'alignement ; enfin la loi

du 30 décembre 1928 a décidé que ne donneraient lieu à aucune perception au profit du Trésor les acquisitions faites à l'amiable et à titre onéreux par les départements, communes ou syndicats de communes et destinées à l'enseignement public, à l'assistance et à l'hygiène sociale, ainsi qu'aux travaux d'urbanisme ou de construction, sous réserve qu'un arrêté préfectoral ait déclaré, en cas d'urgence, l'utilité publique de ces acquisitions, sans qu'il soit besoin de procéder aux formalités d'enquête. Cette disposition est également applicable aux achats faits par les offices publics d'habitations à bon marché (art. 22).

Les actes et formalités relatifs à la réalisation des projets d'aménagement imposés par la loi du 14 mars 1919 aux agglomérations totalement ou partiellement détruites par des cataclysmes jouissent de la même faveur (L. 30 décembre 1928, art. 26).

Nous n'insisterons d'ailleurs pas sur les exonérations accordées aux personnes morales publiques, car, si elles sont utiles par la simplification qu'elles apportent à leur comptabilité, elles n'offrent pas un grand intérêt au point de vue économique, puisqu'il y a là, en fait, une subvention automatique accordée par l'Etat qu'il lui serait très facile de donner sous une autre forme.

*5^o Ventes judiciaires d'immeubles
dont le produit est inférieur à 2.000 fr.*

Nous avons déjà fait allusion à la possibilité de la restitution des droits de timbre, d'enregistrement, de greffe et d'hypothèque versés par avance au trésor à l'occasion des adjudications, lorsque celles-ci ne dépassent pas le prix de 2.000 fr. Il y a donc là, également, une exemption complète, que le législateur a été amené à créer pour les petites ventes judiciaires en raison des frais considérables qu'elles entraînent. On avait calculé en effet que ceux-ci s'élevaient à environ 30 p. 100 pour les ventes de 1.000 à 2.000 francs et pouvaient atteindre 125 p. 100 pour celles dont le produit était inférieur à 500 francs. Il est inutile d'insister sur l'intérêt moral qu'il y a dans ces opérations à ménager le vendeur, forcé à l'aliénation de son bien contre son gré, généralement dans des circonstances pénibles, et qui doit, en fin de compte, supporter le poids de tous les débours qu'occasionne la vente. On peut même remarquer que ce maximum de 2.000 fr. est devenu dérisoire à la suite de la baisse du franc, et qu'il serait souhaitable de lui voir substituer un chiffre beaucoup plus élevé.

La loi du 23 octobre 1884, qui a établi cette exonération, a édicté des règles précises pour le

calcul du prix d'adjudication à considérer. C'est le prix principal, c'est-à-dire abstraction faite des frais accessoires, qui ne profitent pas au vendeur, mais non des charges que la loi lui impose, lorsque l'acquéreur accepte de les supporter. Il a été décidé par exemple, qu'en cas de surenchère, les frais de la première adjudication payables en diminution du prix de la seconde devaient être déduits (Le Mans, 5 juillet 1900).

« Les lots mis en vente par le même acte sont réunis pour le calcul du prix d'adjudication, et la valeur des lots non adjugés y entre pour leur mise à prix. La vente ultérieure des lots non adjugés profite du bénéfice de la loi, d'après les mêmes règles » (art. 1). Cela signifie que si des lots sont mis en vente par des actes différents, ils ne sont pas considérés en bloc pour le calcul du prix. Si la mise à prix des lots qui ne trouvent pas preneur est abaissée dans le cours de la vente, il a été décidé que c'est ce prix réduit qui doit être pris en considération au cas de non-adjudication.

Le dégrèvement s'applique à toutes les ventes judiciaires d'immeubles, ainsi qu'à leurs incidents de subrogation, de surenchère et de folle enchère (art. 2).

Dans les procédures où la licitation est incidente aux opérations de liquidation et partage, le bénéfice de la loi est acquis à tous les actes néces-

saires pour parvenir à l'adjudication, à partir du cahier des charges inclusivement.

C'est le jugement ou le procès-verbal d'adjudication qui constate que la vente remplit les conditions voulues et ordonne la restitution par le Trésor Public des sommes payées d'avance; cette décision relative à la fixation des droits remboursables est susceptible d'opposition pendant trois jours à compter de l'enregistrement de l'acte de vente, de la part des intéressés (art. 4, § 1).

Les sommes ne sont rendues que lorsque le prix d'adjudication est devenu définitif, par l'expiration du délai de surenchère de huit jours fixé par les articles 708 et 965 du Code de procédure civile au sujet des ventes sur saisie immobilière ou de biens de mineurs, et de quinze jours fixé par l'article 573 du Code de commerce en matière de faillite et de liquidation judiciaire (art. 3, § 1).

En plus de cette exonération fiscale, la loi de 1884 a obligé les divers agents de la loi (avoués, greffiers, notaires) à subir une réduction du quart des émoluments qui leur sont dus, lorsque le prix d'adjudication ne dépasse pas mille francs.

*6° Acquisitions d'immeubles faites
par des démobilisés.*

Une loi du 9 avril 1918 a dispensé du droit de mutation les acquisitions de terres d'une valeur de

1.200 francs au maximum, faites dans l'année qui suivrait leur démobilisation par des cultivateurs non encore propriétaires et qui s'engageraient à cultiver eux-mêmes ces terres pendant 10 ans.

*7° Habitations à bon marché dans
les régions dévastées.*

Pour la reconstitution des régions dévastées, les offices publics et les sociétés d'habitations à bon marché sont autorisés à racheter les immeubles endommagés par des faits de guerre, quelle qu'en soit la nature, en vue de la construction d'habitations à bon marché. Les actes constatant ces acquisitions seront exempts des droits de timbre et enregistrés gratis (L. 27 octobre 1919).

8° Acquisitions faites en vue de l'érection de monuments aux morts de la guerre ou à la gloire des armées alliées (L. 30 juin 1923).

B. — EXEMPTION DE LA SURTAXE SEULE.

La loi du 13 juillet 1925, qui crée la surtaxe sur les ventes d'immeubles dont la valeur est supérieure à 300.000 francs en a exonéré :

1° Les ventes sur saisie immobilière et sur conversion de saisie immobilière ;

2° Les ventes de biens dépendant d'une faillite.

3^o Les ventes ou licitations de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits ;

4^o Les ventes ou licitations en vue de partage de biens provenant de successions ;

5^o Les ventes de biens de successions vacantes ou de successions bénéficiaires ;

6^o Les ventes de biens dotaux dans les cas prévus par l'article 1558 du Code civil.

C. — EXEMPTION DE LA TAXE COMPLÉMENTAIRE
ET EXCEPTIONNELLE SUR LA PREMIÈRE MUTATION.

La loi établissant cette taxe n'a prévu que deux cas où elle n'accompagnerait pas le droit d'enregistrement :

1^o Les mutations d'immeubles ne dépassant pas 5 000 francs, s'il s'agit d'une opération isolée ;

2^o Les acquisitions faites à l'aide d'emprunts contractés auprès des sociétés de crédit immobilier, conformément à l'article 19 de la loi du 5 décembre 1922 sur les habitations à bon marché.

Ces emprunts sont consentis, notamment, pour faciliter l'acquisition, la transformation et la reconstitution des exploitations rurales dont la valeur n'exède pas 40.000 francs, aux salariés, fermiers ou cultivateurs travaillant habituellement seuls ou avec un ouvrier et des membres de leur famille, et pour aider à l'achat de terrains et de maisons indivi-

duelles à bon marché dont la valeur locative doit être inférieure à un chiffre fixé pour chaque catégorie de communes, classées d'après leur population.

SECTION II

Actes pour lesquels il est substitué une taxe fixe à la taxe proportionnelle d'enregistrement.

Cette catégorie se rapproche beaucoup de la précédente, car les taxes fixes sont assez modiques pour que l'on puisse considérer que leur substitution au droit proportionnel constitue une exemption de fait. Sont assujettis :

A. — AU DROIT FIXE DE 22 FR. 50.

1^o Les actes portant mutation de propriété et ceux réglant les indemnités pour payement de plus-value des immeubles, prévus par les articles 21 et 31 de la loi du 16 septembre 1807 sur le dessèchement des marais (L. du 16 septembre 1807). Cette taxe était à l'origine de 1 franc ;

2^o Les résiliements purs et simples, faits par actes authentiques dans les vingt-quatre heures des actes résiliés (L. Frimaire, art. 68, § 1, n^o 40) ;

3° Les actes refaits pour cause de nullité ou autre motif, sans aucun changement qui ajoute aux objets des conventions ou à leur valeur (L. Frimaire, art. 68, § 1, n° 7);

4° La résolution volontaire ou judiciaire des contrats constatant la vente de maisons individuelles à bon marché (L. du 5 décembre 1922, art. 61);

5° Certaines fusions de sociétés par actions.

Il est souhaitable que l'industrie nationale puisse ramener au minimum son coût de production pour arriver à lutter avec la concurrence étrangère.

La concentration est un heureux moyen de défense pour elle, puisqu'il permet aux différentes affaires de contracter leurs frais généraux sans réduction des salaires tout en augmentant leur puissance économique. Il y a donc avantage à favoriser les fusions des sociétés industrielles et commerciales opérées dans ce but de concentration, la fusion consistant « dans la réunion ou la compénétration de deux ou plusieurs sociétés, jusqu'alors distinctes ou indépendantes, et dont l'une au moins disparaît, au moyen d'un apport d'actif à une société déjà constituée ou à constituer, moyennant l'attribution d'actions de cette société (1) ». Lorsque les sociétés absorbées possédaient des immeubles, ce qui est généralement le cas, il y a alors muta-

1. Définition de M. Houpin, rapportée par Magnero, p. 677.

tion de ces immeubles. Le législateur a institué un régime de faveur pour faciliter les fusions ; nous l'étudierons plus loin, après avoir exposé les règles auxquelles sont soumis normalement les apports d'immeubles aux sociétés ; il y sera plus à sa place.

B. — AU DROIT FIXE DE 33 FR. 70.

1^o *Déclarations ou élections de command.*

La loi de Frimaire, art. 68, § 1, n^o 24, soumettait à un droit fixe de 1 franc les déclarations ou élections de command ou d'ami, lorsque la faculté d'élire un command a été réservée dans l'acte d'adjudication ou le contrat de vente, et que la déclaration est faite par acte public et notifiée dans les vingt-quatre heures de l'adjudication ou du contrat. Ce droit est actuellement de 33,70. Le délai est porté à trois jours pour les adjudications de biens domaniaux (L. du 26 Vendémiaire an VII, art. 11).

2^o *Adjudications à la folle enchère.*

Le même tarif s'applique aux adjudications à la folle enchère, quand le prix n'est pas supérieur à celui de la précédente adjudication et si celle-ci a été enregistrée (L. Frimaire, art. 68, § 1, n^o 8).

3^e Réunion de l'usufruit à la nue propriété.

Nous avons vu qu'avant le 25 février 1901, le droit proportionnel était perçu par anticipation sur la valeur de l'usufruit, en même temps que sur la nue propriété, lors du démembrement. Les réunions de l'usufruit à la propriété, lorsqu'elles étaient opérées par acte de cession et qu'elles n'étaient pas faites pour un prix supérieur à celui qui avait été pris pour base du droit anticipé, ne donnaient lieu, dans ces conditions, qu'à une taxe d'abord fixée à 1 franc par la loi de Frimaire (art. 68, § 1, n^o 42) et qui se trouvait alors élevée à 4 fr. 50 (L. 28 février 1872). Cette disposition n'a plus maintenant à s'appliquer que pour les démembrements antérieurs à la mise en vigueur de la loi de 1901, et encore celle-ci en a-t-elle exempté les ventes dont le prix principal ne dépasserait pas 2.000 francs (art. 21).

C. — AU DROIT FIXE ORDINAIRE DES JUGEMENTS OU ARRÊTS.

Résolutions judiciaires des ventes.

La loi de Frimaire soumettait à un droit fixe de 3 francs les jugements des tribunaux portant résolution de contrat pour nullité radicale (art. 68, § 3, n^o 7). La loi du 27 Ventôse an IX a assujetti à la même taxe les jugements portant résolution de con-

trats de ventes pour défaut de paiement du prix, lorsque l'acquéreur n'est pas entré en jouissance. Nous avons déjà exposé que, depuis le 18 janvier 1912, certaines résolutions judiciaires de ventes entraînaient le remboursement des droits d'enregistrement, alors que d'autres n'y donnaient pas droit. Le législateur a alors précisé que l'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision, prononcée pour quelque cause que ce soit, par jugement ou arrêt, ne donnait lieu à la perception d'aucun droit proportionnel de mutation. Ne sont donc en ce cas exigibles que les droits fixes auxquels sont assujettis ces décisions.

SECTION III

Actes bénéficiant d'une taxe proportionnelle réduite.

1^o Ventes à réméré.

La vente à réméré est un acte dans lequel le vendeur se réserve un droit de retrait dans un certain délai moyennant le remboursement du prix principal et des frais (art. 1659 et 1673 C. c.) si bien que, lorsqu'il fait usage de cette clause, elle entraîne une double mutation de propriété. L'opération se résume alors en un simple prêt d'argent consenti

au vendeur par l'acquéreur, et il serait excessif d'assujettir chacune de ces deux mutations à l'impôt habituel. La loi française n'a jamais admis aucun remboursement des droits versés lors de la première vente, elle s'est contentée d'accorder un tarif spécial à la seconde ; celui-ci, qui était de 0,50 % en l'an VII (art. 69, § 2, n° 11) a été majoré des différents décimes et se trouve actuellement de 0,75 %.

Il est nécessaire, pour que le rachat bénéficie de ce tarif réduit, qu'il soit effectué par acte public dans le délai stipulé ou fait sous signature privée et présenté à l'enregistrement avant l'expiration de ce délai (L. de Frimaire) qui ne peut, d'après l'article 1660 du Code civil, excéder cinq années.

2° Apports d'immeubles en sociétés.

« En droit, civil, la mise en société d'une chose quelconque a pour effet d'en déplacer la propriété, d'opérer par suite une mutation (1) ». Il s'agit de plus d'une mutation à titre onéreux, puisque celui qui fait un apport reçoit en échange certains droits sur les bénéfices de la société. Nous devons donc considérer dans cette étude le régime fiscal auquel sont soumis les apports de biens immeubles à une société.

Sous l'ancien droit, c'était celui des autres actes

1. Magnero, *Traité alphabétique*. V. Société, p. 659.

translatifs, et c'est la loi du 5 décembre 1790 qui, la première, les a assujettis à un tarif réduit de 0,50 %.

La loi de frimaire a fait davantage, en établissant seulement un droit fixe de 3 francs sur « les actes de société qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes ». Pour quelles raisons le législateur a-t-il été amené à établir un tarif aussi faible ? « Si l'on s'en rapporte aux discussions qui ont précédé le vote de la loi du 22 frimaire, et notamment au rapport de Duchâtel, on voit que l'acte de société paraît avoir été considéré, au point de vue de l'impôt, comme déclaratif plutôt que comme translatif de propriété (1) ». « La commission s'est attachée à ce principe que tout ce qui n'oblige, ne libère ni ne transmet, ne peut donner lieu au droit proportionnel... tels sont les inventaires, les partages, les actes de société lorsqu'aucun des contractants ne s'oblige à l'égard des autres (2) ». L'administration a soutenu depuis que c'était parce que la transmission était provisoire qu'il n'y avait pas lieu de percevoir l'impôt ordinaire mais cette théorie, tirée de Pothier, défendue depuis par Troplong et Demante, offre un point faible. « Il n'est pas exact, en effet, que l'aliénation constituée par l'apport soit affectée d'une condi-

1. Magnero, *Traité alphabétique*. V. *Société*, p. 659.

2. Rapport de Duchâtel aux Cinq-cents.

tion, puisque la société acquiert des pouvoirs absolus sur les biens transmis... et, si les biens peuvent faire retour à leurs anciens propriétaires, ce n'est pas en vertu d'un droit qu'ils auraient conservé, c'est en vertu d'un fait nouveau, n'ayant aucun effet rétroactif (1) ». En fait, il semble plus rationnel de considérer l'apport comme une mutation de propriété pure et simple, conformément aux règles posées par notre droit civil, et de justifier le régime de faveur auquel il a été admis par la seule considération de l'intérêt de l'économie nationale, qui réclame que les sociétés puissent se constituer aisément.

Le droit fixe, porté à 5 francs en 1816, a été remplacé le 28 février 1872 par un droit gradué, et le 28 février 1893 par une taxe proportionnelle de 0,20 %. Cette taxe a été successivement élevée depuis la guerre à 1 % (art. 15, l. 29 juin 1918), à 1,20 % (Loi du double décime) et enfin à 2,50 % (art. 40, l. 13 juillet 1925) soit 3 % avec les décimes.

Remarquons que cet impôt n'est pas assis uniquement sur les apports immobiliers, mais sur tous les apports, meubles, numéraire, brevets, etc., qu'ils soient situés en France ou à l'étranger, et qu'en raison de son origine il a le caractère d'un droit d'acte plutôt que d'un droit de mutation, si bien

1. Naquet, 2^e éd., I, n^o 374.

qu'il ne peut être perçu que si le contrat de société fait l'objet d'un acte écrit. Cet écrit doit contenir les éléments essentiels du contrat de société c'est-à-dire constater la mise en commun d'un apport et l'intention de réaliser un bénéfice afin de le partager.

Les délais pour la présentation des actes à l'enregistrement sont les mêmes que pour les ventes, et l'évaluation doit être faite suivant les mêmes règles. Bien entendu, si l'apport d'un immeuble est consenti, non pas moyennant une part de droits sociaux, mais en échange d'obligations, d'un prix d'argent, ou de certaines charges, telles que le paiement d'une dette, il y a vente ordinaire et c'est alors le tarif normal que l'on applique. L'impôt qui frappe les apports lors de la constitution des sociétés est également perçu quand les statuts sont l'objet de certaines modifications constituant, en réalité, formation d'une société nouvelle après dissolution de l'ancienne ; il y a là une question de fait que l'on ne peut trancher dans chaque cas qu'en considérant l'importance des chargements opérés. La jurisprudence a décidé qu'il n'y avait pas création d'une société nouvelle lorsque ni la nature, ni le but, ni la durée de la société prévus par les statuts ne se trouvaient modifiés : tel est le principe dont elle a tiré de nombreuses applications.

En plus du droit d'apport, les immeubles sup-

portent le droit de transcription de 2,40 % et la taxe hypothécaire de 0,48 %, en vertu de l'article 8 de la loi du 13 juillet 1911. Avant cette loi, on considérait qu'il n'y avait pas lieu de transcrire les apports.

Les fusions de sociétés précédemment constituées peuvent s'opérer de deux manières ; soit par voie d'absorption de celles qui disparaissent au profit d'une seule qui survit, soit par la création d'une société entièrement nouvelle englobant les sociétés anciennes (L. du 16 novembre 1903, art. 2). En principe, dans les deux cas, le droit d'apport est dû sur l'actif apporté à titre pur et simple par les sociétés disparues, et l'administration a décidé que c'était le droit de mutation qui devait être perçu sur les biens amenés à charge de payer un prix ou d'acquitter un passif, parce qu'il y a là une véritable vente de société à société, vente qui doit être soumise au droit commun. On applique, en somme, les mêmes règles que pour les apports individuels, et une très lourde charge frappe ainsi parfois les sociétés fusionnantes.

La loi du 13 juillet 1925, qui a élevé le droit d'apport à 3 %, y a apporté une première atténuation en maintenant l'ancien tarif de 1,20 %, en vigueur avant sa promulgation, en faveur des fusions des sociétés déjà existantes à ce moment (art. 40). Pour que cette disposition puisse s'appliquer, il faut

que la durée de la société provenant de la fusion ne soit pas supérieure à la durée de celle des sociétés fusionnées dont le terme était le moins éloigné.

Ensuite, la loi du 19 mars 1928, art. 25, a réduit de moitié ces deux taux pour les actes de fusion, à condition :

1° Qu'il s'agisse de sociétés par actions, c'est-à-dire de sociétés anonymes ou en commandite par actions, à l'exclusion de toutes autres. On comprend mal pourquoi le législateur n'a pas fait bénéficier de la réduction les sociétés à responsabilité limitée, si importantes par leur nombre et leur rôle économique ;

2° Que les sociétés soient de nationalité française, ou constituées aux colonies ou dans les pays de protectorat sous le régime des lois françaises ;

3° Qu'elles aient existé antérieurement à la publication de la loi au *Journal officiel*, c'est-à-dire au 20 mars 1928 ;

4° Que l'acte constatant la fusion soit enregistré au plus tard dans les trois ans de cette date, soit avant le 20 mars 1931. Peut-être cette limite sera-t-elle prorogée ; sinon, la loi ne conservera plus dans quelques semaines qu'un intérêt rétrospectif.

La loi du 19 mars 1928 a, en outre, supprimé pour les actes en question la perception du droit de transcription et de la taxe hypothécaire, si bien que cette transcription peut être effectuée au bureau

des hypothèques moyennant le seul salaire du conservateur.

Enfin, et c'est la plus importante de ses prescriptions, cette même loi a décidé que la prise en charge par la société absorbante ou par la société nouvelle de tout ou partie du passif des sociétés anciennes ne donnerait ouverture qu'à un droit fixe de 22,50 à la place du droit de mutation ordinaire, normalement dû. Notons cependant que ce droit fixe n'englobe pas la taxe sur la première mutation, qui continue comme auparavant à être perçue s'il y a lieu. De plus, cette dispense ne profite qu'aux apports destinés à liquider le passif ; elle ne s'appliquerait pas au cas où la société absorbante payerait directement une somme d'argent à la société absorbée, à répartir entre ses actionnaires en échange des apports.

Prenons un exemple pour faire ressortir les avantages offerts par ce système, malheureusement temporaire : La société A apporte à la société B un actif brut de 2 millions, dans lequel les immeubles entrent pour un million, dont 300.000 francs ont déjà supporté la taxe sur la première mutation.

Le passif de la société A (obligations, échéances, etc.), est de 1.500.000 francs. L'actif net, rénuméré en actions nouvelles de la société B, est donc de 500.000 francs.

L'imputation du passif sur l'actif brut se fait

d'après la déclaration des parties ; au cas où celles-ci omettent de l'effectuer, l'Administration a décidé qu'il y avait lieu de répartir le passif proportionnellement à chaque catégorie de biens composant l'actif. L'intérêt des sociétés fusionnantes est naturellement d'imputer le passif d'abord sur les éléments dont la mutation est le moins frappée par l'impôt.

Sous le système normal, le fisc perçoit par conséquent :

1^o 1,20 % ou 3 %, suivant les cas, sur 500.000 fr. représentant l'actif, 2,40 % et 0,48 % sur ces mêmes 500.000 francs, les parties ayant avantage à déclarer des immeubles au titre de l'actif net ;

2^o 12 % et 0,48 % sur les 500.000 francs d'immeubles considérés comme acquis à titre onéreux.

3 % sur 200.000 francs (taxe sur la première mutation).

Tout ceci sans compter les taxes de transmission qui frappent les éléments du fonds de commerce compris dans le million d'actif destiné à solder le reste du passif.

Sous le régime de faveur que nous avons exposé le fisc ne perçoit plus que :

1^o 0,60 ou 1,50 % sur 500.000 francs d'actif net ;

2^o 22,50 de droit fixe, et 3 % sur 200.000 francs.

*3^o Acquisitions de terrains
en vue d'édifier des bâtiments d'habitation.*

Dans le but de combattre la pénurie de logements qui sévit depuis la guerre dans la plupart des grandes villes, et notamment à Paris, le législateur a crû bon d'accorder temporairement un tarif réduit aux acquisitions de terrains destinés à recevoir de nouvelles constructions, espérant ainsi encourager l'édification d'immeubles neufs.

C'est la loi du 13 juillet 1928, établissant un programme de construction d'habitations à bon marché et de logements, qui, la première, a consacré ce motif d'exemption partielle, assez éloigné, semble-t-il par sa nature, de presque tous ceux que nous avons énumérés jusqu'ici. L'article 37 de cette loi décidait que les droits d'enregistrement, y compris la surtaxe, seraient réduits de moitié pour les achats des terrains sur lesquels seraient construites des maisons d'habitations répondant aux prescriptions des articles précédents.

La loi du 30 décembre 1928, portant fixation du budget pour 1929 a reproduit presque textuellement les termes de cette disposition, mais en en étendant le domaine d'application : d'après son art. 25, le droit de mutation à titre onéreux de biens immeubles, dont le tarif est fixé par les articles 30, 1^o de

la loi du 4 avril 1926 et 42 de la loi du 13 juillet 1925, est réduit de moitié pour les acquisitions de terrains, à la condition :

1^o Que l'acte constatant l'acquisition soit enregistré avant le 1^{er} juillet 1931 ;

2^o Qu'il contienne la déclaration que le terrain est destiné à la construction de maisons réservées exclusivement à l'habitation, étant entendu que les rez-de-chaussées de ces maisons pourront être loués commercialement ;

3^o Que les maisons soient construites avant l'expiration d'un délai de deux ans à compter de la date de l'acte.

Dans le mois qui suit l'expiration de ce délai de deux années, les parties justifient, par un certificat du maire de la commune de la situation de l'immeuble, que la construction est entièrement à usage d'habitation, sauf l'exception consentie pour le rez-de-chaussée, qu'elle est complètement terminée et en état d'être habitée. A défaut de cette justification, elles sont tenues solidairement d'acquitter à première réquisition le complément du droit de mutation, et, en outre, un droit supplémentaire de 2 p. 100 sans décimes.

Le texte du 30 décembre 1928 n'avait prévu la possibilité de réduction des droits que pour les terrains d'une superficie inférieure à 3.500 m² ; il a été modifié sur ce point par une loi du 30 mars 1929, dont l'ar-

ticle 22 décide que la limite de 3.500m² continue à être applicable aux terrains destinés à la construction de maisons individuelles, mais que la réduction peut être accordée sans limitation de superficie aux terrains destinés à la construction de maisons collectives, à la condition que les bâtiments à édifier couvrent, avec leurs cours, la totalité des terrains acquis, et aux terrains achetés par les sociétés d'épargne prévues par le titre 1^{er} de la loi du 3 juillet 1913. Cette même loi a assimilé les acquisitions d'immeubles destinés à être démolis en vue de la reconstruction à celles des terrains nus, qui jusqu'alors, avaient été seules visées.

Ajoutons pour terminer que la loi du 30 décembre 1928 a refusé ces exonérations aux achats de terrains destinés aux lotissements, à moins qu'ils ne soient faits par les sociétés d'épargne auxquelles nous avons fait allusion plus haut.

4^o Mutation de bois et forêts.

L'article 15 de la loi du 16 avril 1930, portant fixation du budget pour l'exercice 1930-1931, a accordé une réduction des trois quarts du droit d'enregistrement et de la surtaxe en faveur des acquisitions à titre onéreux de propriétés constituées par des bois ou des forêts, sous certaines conditions d'entretien à la charge de l'acheteur.

En cas d'infraction aux règles de jouissance qu'il aura pris l'engagement de suivre, l'acquéreur sera

tenu d'acquitter à première réquisition le complément de droit de mutation, et, en outre, un droit supplémentaire égal à la moitié de la réduction consentie.

5^o Achat de maisons individuelles à bon marché.

En vertu de l'article 16 de la loi du 13 juillet 1928, les bénéficiaires de son titre I^{er} qui achètent des maisons individuelles ou des logements pour les occuper personnellement dans un délai maximum de deux ans après achèvement de leur construction, ou dans un délai de deux ans après la promulgation de la dite loi pour les maisons construites avant cette promulgation, sont exonérées du droit d'enregistrement de 12 % sur la mutation des propriétés.

Ces personnes ne supportent que la taxe hypothécaire et la taxe sur la première mutation, ce qui représente un allègement considérable de l'ensemble de l'impôt proportionnel.

SECTION IV

**Actes bénéficiant d'un délai supplémentaire
pour le paiement
des droits d'enregistrement.**

Achat de maisons individuelles à bon marché.

Il n'existe qu'un cas où la loi a prévu la possibilité de fractionner le droit de mutation pour en faci-

liter le paiement, c'est celui d'actes constatant la vente de maisons individuelles à bon marché, lorsque le prix en a été stipulé payable par annuités. On peut alors payer l'impôt au moyen de plusieurs versements égaux, sans que leur nombre puisse excéder celui des annuités prévues au contrat, ni être supérieur à cinq. La première fraction est versée au moment de l'enregistrement, et les autres sont exigibles d'année en année, mais si l'acquéreur se libère par anticipation du prix d'achat, il doit liquider également sa dette envers le Trésor dans les trois mois de ce règlement. Le droit est dû solidairement par le vendeur et l'acquéreur, et tout retard dans le paiement d'une de ses fractions rend immédiatement exigible la totalité. Enfin, si la vente est résolue avant le paiement complet de l'impôt, les termes acquittés ou échus depuis plus de trois mois demeurent à l'Etat, les autres tombant en non-valeur (Loi du 5 décembre 1922, art. 61) (1).

Ces dispositions constituent, en fait, une légère réduction de l'impôt, car il n'est dû aucun intérêt au Trésor pour le retard apporté dans sa liquidation.

1. La loi de 1922 a reproduit les règles édictées par l'article 10 de la loi du 12 avril 1906.

CHAPITRE IV

RÉPRESSION DE LA FRAUDE

Le contribuable est d'autant plus tenté de se dérober aux exigences du fisc que celles-ci sont plus considérables. C'est ce qui explique que les mesures prises contre la fraude aient été très sensiblement renforcées depuis l'an VII, parallèlement à la majoration des tarifs.

Les parties ont deux procédés principaux à leur disposition pour éluder tout ou partie de l'impôt ; le premier, peu usité, consiste à ne faire aucune déclaration, c'est le cas des mutations secrètes ; le second, que l'on peut affirmer employé beaucoup plus fréquemment, consiste simplement à déclarer un prix de vente inférieur au prix réel, c'est ce que l'on appelle les dissimulations de prix.

SECTION I

Mutations secrètes.

A. — COMMENT L'ADMINISTRATION PEUT LES DÉCOUVRIR.

Nous avons déjà cité l'art. 12 de la loi du 22 frimaire, décidant que « la mutation d'un immeuble en propriété ou usufruit sera suffisamment établie, pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du payement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle de la contribution foncière, et des payements par lui faits d'après ce rôle, soit par des baux par lui passés, ou enfin par des transactions ou autres actes constatant sa propriété ou son usufruit ».

Ce sont là des dispositions sévères ; d'habitude la fraude ne se présume pas, il faut la prouver, alors qu'ici, c'est le contraire qui se produit ; le contribuable qui tombe sous le coup de ces présomptions légales ne pourra y échapper qu'en faisant la preuve contraire. L'énumération de la loi ne peut par ailleurs pas être considérée comme limitative, car l'expression « autres actes » est assez vague pour pouvoir englober de nombreux cas en dehors de ceux auxquels la loi fait précédemment allusion. Il faut néanmoins qu'il s'agisse d'actes, c'est-à-dire d'écrits quelcon-

ques et non de contrats ou d'affirmations verbales.

Quant aux deux premières présomptions énoncées par l'art. 12, la jurisprudence a affirmé qu'elles devaient exister concurremment et qu'une seule d'entre elles était insuffisante pour établir la mutation ; il peut advenir, en effet, qu'une inscription au rôle des contributions ait été opérée par erreur, ou qu'un paiement soit effectué par une personne à la place d'une autre, et le texte de la loi paraît du reste assez clair à ce sujet lorsqu'on considère la façon dont il est construit. Il importe donc qu'il y ait, d'abord, inscription du nom d'une personne au rôle de la contribution foncière, et ensuite, des, c'est-à-dire plusieurs, paiements faits par elle en raison de ce rôle.

Ajoutons que l'article 47 de la loi de frimaire interdit aux juges et aux administrations centrales et municipales de prendre aucun arrêté en faveur de particuliers, sur des actes non enregistrés, à peine d'être personnellement responsables des droits.

B. — PÉNALITÉS.

Le rapporteur de la loi de l'an VII, Duchâtel, préconisait la nullité des actes non enregistrés en temps voulu, mais son avis ne prévalut pas, et l'article 38 s'est contenté de soumettre au double droit d'enregistrement les actes sous signature

privée non enregistrés dans les délais. Un avis du Conseil d'Etat des 3 et 9 février 1810 a décidé que cette règle devait également s'appliquer, le contractant étant décédé, à l'encontre de ses héritiers ou de tout autre représentant.

La pénalité a été renforcée par une loi du 23 août 1871 : à défaut d'enregistrement ou de déclaration dans les délais fixés par les lois des 22 Frimaire an VII et 27 Ventôse an IX, l'ancien et le nouveau possesseur sont tenus personnellement et sans recours, nonobstant toute stipulation contraire, d'un droit en sus, lequel ne peut être inférieur à 50 francs. L'ancien possesseur peut s'affranchir du droit en sus qui lui est imposé, ainsi que du versement immédiat des droits simples, en déposant dans un bureau d'enregistrement l'acte constatant la mutation, ou à défaut, en faisant les déclarations prescrites par l'article 4 de la loi du 27 Ventôse an IX. Il a, pour faire cette démarche, un délai de un mois en plus du délai normal fixé pour l'enregistrement, soit au total quatre mois (art. 14). Cette mesure contribue à rendre les mutations secrètes presque impossibles, car le vendeur sera peu disposé à accorder une complicité qui risque d'être aussi onéreuse pour lui.

En ce qui concerne les actes authentiques entraînant mutation de propriété, les notaires qui ne les ont pas fait enregistrer dans le délai prescrit s'ex-

posent à être punis d'une amende égale au montant du droit et qui ne peut être inférieure à 10 fr. (art. 33. L. de Frimaire et 10 de la loi du 16 juin 1824). Ils sont alors tenus, en outre, du paiement des droits, sauf leur recours contre les parties.

C. — PRESCRIPTION.

L'action de l'administration pour démasquer les mutations d'immeubles se prescrit par trente ans.

Il sera donc exceptionnel, en fait, qu'une vente échappe à la vigilance du fisc, en raison de la difficulté qu'il y aurait, pour un propriétaire, à rester trente ans sans faire aucun acte qui révèle sa qualité. D'autres motifs encore concourent à ce que les mutations secrètes soient extrêmement rares, parmi lesquels l'art. 1 § 3 de la loi du 23 mars 1855, édictant que, jusqu'à leur transcription, les actes et jugements translatifs de propriété immobilière ne peuvent être opposés aux tiers.

SECTION II.

Dissimulations de prix.

A. — COMMENT ELLES PEUVENT ÊTRE PROUVÉES

La loi de Frimaire n'avait institué d'autre mode de preuve de la dissimulation que l'expertise autorisée par l'article 17 au cas où le prix énoncé paraît

inférieur à la valeur vénale. Il n'y avait pas là, à proprement parler, preuve de la dissimulation mais seulement de l'insuffisance; aussi le résultat de l'expertise n'entraînait-il pas de sanctions très sévères. La demande de l'expertise par l'administration pouvait se baser sur les recherches autorisées par l'article 54 « les dépositaires des rôles des contributions, ceux des registres de l'état-civil, et tous autres chargés des archives et dépôts de titres publics seront tenus de les communiquer, sans déplacer, aux préposés de l'enregistrement, à toute réquisition, et de leur laisser prendre, sans frais, les renseignements, extraits et copies qui leur seront nécessaires pour les intérêts de la République » à peine d'une amende, qui est actuellement de 18 francs. « Ces dispositions s'appliquent aussi aux notaires, huissiers, greffiers et secrétaires d'administrations centrales et municipales, pour les actes dont ils sont dépositaires ».

De plus, si l'Administration arrivait à découvrir une contre-lettre, elle était en droit d'en faire usage.

L'article 40 de la loi de Frimaire s'était inspiré, à ce sujet, d'un principe différent en déclarant nulle et de nul effet toute contre-lettre faite sous signature privée dont l'objet serait une augmentation du prix stipulé dans un acte public ou dans un acte sous seing privé précédemment enregistré, tout en exigeant, lorsque l'existence en serait constatée,

une amende égale au triple du droit qu'il y aurait eu lieu de percevoir sur la somme dissimulée.

La nullité établie par l'article 40 fut supprimée implicitement par l'article 1321 du Code-civil, établissant que les contre-lettres produiraient leur effet entre les parties contractantes, et la découverte d'une contre-lettre devint alors une preuve normale de la dissimulation, permettant de faire payer, en plus de l'amende, le droit afférent au montant de la portion non déclarée du prix.

La loi du 23 août 1871, qui a renforcé les mesures prises contre la fraude, a décidé que la dissimulation pourrait être désormais établie par tous les genres de preuves admises par le droit commun ; toutefois, l'administration ne peut déférer le serment décisoire et elle ne peut user de la preuve testimoniale que pendant dix ans à partir de l'enregistrement de l'acte (art. 13).

Ces preuves admises par le droit commun, ce sont la preuve littérale, la preuve testimoniale, les présomptions, l'aveu et le serment, mais on peut remarquer qu'il sera, dans la plupart des cas, impossible d'y recourir et que ces nouvelles dispositions n'offrent pas, par conséquent, un intérêt considérable ; il existe en effet rarement un écrit constatant la fraude et il est exceptionnel que l'administration parvienne à en avoir connaissance ; les témoignages, en ce qui concerne une pareille

matière, ne peuvent être utilisés qu'avec beaucoup de prudence, de même que les présomptions, et quant à l'aveu et au serment, il faudrait pour qu'ils donnent des résultats fructueux que le contribuable tienne la fraude fiscale pour un cas de conscience, ce qui n'est généralement pas le cas : c'est pourquoi beaucoup de gens, qui ne prêteraient pas un faux serment en d'autre matière, préféreront ici s'y laisser entraîner plutôt que d'être traqués par le fisc, en considérant que, somme toute, il ne font de tort à personne.

C'est donc toujours l'article 17 de la loi de Frimaire qui constitue la principale arme de l'Administration pour découvrir les dissimulations, et l'on peut dire que c'est une arme redoutable, peut-être même excessive, non pas tant qu'elle soit souvent utilisée que par la menace qu'elle suspend sur la tête des redevables.

L'expertise occasionne en effet des frais assez lourds à celui à qui elle est défavorable ; or, quelle que soit la compétence et l'impartialité des experts, on se trouve rarement assuré que leur estimation ne puisse être supérieure à sa déclaration, si bien que lorsque l'Enregistrement discute le prix d'un immeuble en menaçant de l'expertise, il arrive souvent que les parties préfèrent céder amiablement plutôt que de risquer d'être entraînées dans une procédure onéreuse.

La demande en expertise de l'administration doit être faite au tribunal civil dans le ressort duquel sont situés les biens. Si il y a lieu à expertise d'immeubles situés dans le ressort de plusieurs tribunaux, la demande en est portée au tribunal de première instance dans le ressort duquel se trouve le chef-lieu de l'exploitation, ou, à défaut, la partie des biens qui présente le plus grand revenu d'après la matrice du rôle (L. du 15 novembre 1808). D'après l'article 5 de la loi du 27 février 1912, qui avait légèrement modifié les dispositions antérieures de l'article 18 de la loi de Frimaire et de l'article 15 de la loi du 23 août 1871, la demande était faite par une requête portant nomination de l'expert de l'Etat. Le tribunal devait désigner un second expert et ordonner l'expertise dans les dix jours. Un troisième expert était nommé par la partie et en cas de refus de sa part par le tribunal.

Cependant, dans le but de réduire les frais pour les ventes de peu d'importance, on n'avait recours qu'à un seul expert, désigné par les parties en présence, ou, à défaut d'accord, par le président du tribunal, chaque fois que le prix exprimé n'excédait pas 10.000 francs.

Le procès verbal d'expertise devait être rapporté, au plus tard, dans le mois qui suivait la remise faite aux experts de l'ordonnance du tribunal.

Toutes ces règles ont été abrogées et remplacées

par celles de la loi du 13 juillet 1925. Désormais, il est spécifié que la demande en expertise est déposée lorsque l'accord sur l'estimation ne s'est pas fait à l'amiable (art. 58).

L'expertise est ordonnée dans le mois de l'adresse d'une simple requête au tribunal et il y est procédé par un seul expert, nommé par le tribunal statuant en chambre du conseil. Si l'administration ou les parties n'acceptent pas les conclusions de l'expert, il peut être procédé à une contre-expertise. La demande en est faite par la partie la plus diligente et par simple requête au tribunal civil, notifiée à la partie adverse, sous peine de déchéance, dans le mois qui suit la notification faite par le greffier, par lettre recommandée, du dépôt du rapport d'expertise au greffe du tribunal.

La contre-expertise est ordonnée dans les mêmes conditions et suivant les mêmes formes que la première expertise, à moins qu'une des parties requière qu'elle soit confiée à trois experts.

Enfin, le procès-verbal d'expertise ou de contre-expertise doit être rapporté au plus tard dans les trois mois qui suivent la remise à l'expert de la décision de la justice, et le tribunal statue suivant la procédure du jugement en matière sommaire (art. 59).

Tout ceci s'applique également aux échanges (art. 57), mais remarquons, qu'avant 1925 le législa-

teur n'avait pas cru devoir soumettre ces derniers à un régime strictement semblable à celui des ventes.

Sous l'empire de la loi de Frimaire, la valeur des biens échangés étant calculée d'après leurs revenus, il existait une procédure d'expertise de ces revenus. Lorsqu'on décida que l'évaluation serait basée sur la déclaration estimative des parties, les règles de la loi de 1912, que nous avons exposées pour l'expertise de biens vendus, furent déclarées applicables (loi du 29 juin 1918 art. 11), avec cette différence cependant qu'avant de réclamer l'expertise, l'Enregistrement devait aviser par lettre motivée et recommandée les redevables dont il n'admettait pas les déclarations ; ceux-ci avaient alors la faculté de présenter des observations justificatives dans un délai d'un mois à partir de sa réception (loi du 27 mai 1918 art. 3) et ce n'était que si aucun accord n'intervenait après cet échange de vues qu'il y avait lieu d'entamer la procédure d'expertise.

B. — PÉNALITÉS

Nous allons voir quelles sont les sanctions prises lorsque l'expertise révèle une insuffisance de valeur vénale, puis nous énumérerons ensuite les pénalités supplémentaires auxquelles s'exposent les redevables quand la dissimulation peut être prouvée.

L'article 18 de la loi de Frimaire avait décidé

que les frais de l'expertise seraient à la charge de l'acquéreur chaque fois que l'estimation excéderait de un huitième au moins le prix énoncé au contrat, et qu'il serait tenu d'acquitter dans tous les cas le droit sur le supplément de l'estimation, lorsqu'il y en aurait un. Ces mesures furent renforcées peu de temps après par l'article 5 de la loi du 27 Ventose an IX, astreignant à un droit en sus, sur le supplément de l'estimation, les redevables sur lesquels retomberaient les frais de l'expertise, c'est à-dire dans le cas où l'insuffisance serait égale ou supérieure au huitième du prix énoncé. L'article 5 de la loi du 27 février 1912 reproduisit ces dispositions sans leur apporter de modifications.

Comme nous l'avons dit, ce n'est pas le même système que la loi du 29 juin 1918 appliqua aux échanges ; ils étaient soumis à un régime beaucoup moins sévère, ce qui semble assez plausible, car l'on peut présumer qu'un vendeur se renseigne sur la valeur de ce qu'il aliène et qu'il essaye de le céder au mieux, si bien qu'une vente consentie à un prix très inférieur aux cours pratiqués a quelque chance de cacher une fraude, tandis que les échangistes n'ont à s'occuper que de l'équivalence des biens échangés, indépendamment de leur valeur, et sont très excusables de les sous-estimer.

Lorsque l'insuffisance constatée était égale ou inférieure à un dixième, il n'y avait lieu ni à amende,

ni à droit en sus, et les frais restaient à la charge de l'administration. Les pénalités allaient ensuite en augmentant et ce n'était que si l'insuffisance égalait ou excédait le quart que les contrevenants étaient soumis aux mêmes pénalités qu'en matière de ventes.

La loi du 13 juillet 1925 a unifié les sanctions tout en les renforçant encore (art. 60). Dorénavant, si l'expertise révèle une insuffisance égale ou supérieure au huitième du prix exprimé ou de la valeur déclarée, les parties acquittent solidairement :

1^o Le droit simple sur le complément d'estimation.

2^o Un droit en sus, si l'insuffisance est reconnue amiablement avant le dépôt, au greffe du tribunal, du rapport de l'expert, et un double droit en sus dans le cas contraire.

3^o Les frais de l'expertise.

Aucune pénalité n'est encourue et les frais de l'expertise restent à la charge de l'administration lorsque l'insuffisance est inférieure au huitième du prix exprimé ou de la valeur déclarée, toutes compensations étant faites entre les diverses expertises.

Il existe en outre une autre sanction pécuniaire, plus légère il est vrai, c'est celle créée par l'article 5 de la loi du 27 juillet 1900, relative à la taxe hypothécaire, ainsi conçu : « Si, dans le délai de deux années à partir de la formalité, l'insuffisance ou la dissimulation des sommes ou valeurs ayant servi

de base à la perception est établie conformément aux modes de preuves admis en matière d'enregistrement, il sera perçu au bureau des hypothèques, indépendamment des droits simples supplémentaires, un droit en sus, lequel ne pourra être inférieur à 50 francs.

Observons que, même lorsque l'Enregistrement n'engage aucune poursuite contre les redevables, ceux-ci se trouvent indirectement menacés par l'article 6 de la loi du 27 mai 1918 d'après lequel, en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, le jury devra prendre pour base de ses évaluations la valeur résultant des déclarations faites par les contribuables ou des évaluations administratives non contestées ou devenues définitives en vertu des lois fiscales.

La loi de Frimaire, n'ayant pas organisé la preuve de la dissimulation de prix, n'avait en conséquence édicté contre elle aucune pénalité, en dehors de l'amende prononcée au cas de découverte d'une contre-lettre. Le projet de la loi du 23 août 1871, prévoyait, lui, une sanction extrêmement rigoureuse, en refusant au vendeur toute possibilité de réclamer en justice la portion du prix dissimulée et en accordant même à l'acheteur une action en répétition de ladite portion lorsqu'elle avait été versée. Cette mesure fut heureusement rejetée, car c'est au vendeur seul qu'elle aurait fait supporter tout le

poids de la répression. L'article 42 établit simplement que toute dissimulation dans le prix d'une vente et dans la soulte d'un échange ou d'un partage sera punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée, et payée solidairement par les parties, sauf à la répartir entre elles par égales parts. Cette peine s'ajoute à celles qu'il y a lieu d'appliquer pour insuffisance, car la preuve de la dissimulation démontre également l'insuffisance, et elle est actuellement passible de huit décimes.

La nullité des contre-lettres, déjà consacrée en l'an VII, a été rétablie par l'article 7 de la loi du 27 février 1912, portant qu'est nulle et de nul effet toute convention ayant pour but de dissimuler partie du prix d'une vente d'immeubles et de tout ou partie de la soulte d'un échange ou d'un partage comprenant des biens immeubles. La révélation des contre-lettres continue néanmoins à entraîner la perception de l'amende.

Le notaire qui reçoit un acte est tenu de lire aux parties ces dispositions à peine d'une amende de 18 francs. Il doit mentionner cette lecture dans l'acte et affirmer, sous la même sanction, qu'il n'existe à sa connaissance aucune contre-lettre.

Enfin, la même loi de 1912 a décidé que quiconque aura été convaincu de s'être, d'une façon quelconque, rendu complice de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, sera person-

nellement passible, indépendamment de sanctions disciplinaires s'il est officier public ou ministériel, d'une amende égale au double de la somme dont le Trésor aura été frustré, sans que cette amende puisse être inférieure à mille francs, en principal, soit actuellement 1.800 francs, et l'art. 14 de la loi du 18 avril 1918 a ajouté qu'en cas de récidive dans les dix ans d'une décision disciplinaire antérieure devenue définitive, l'officier public ou ministériel, convaincu de s'être rendu complice des manœuvres en question, sera frappé de destitution.

Le régime que nous venons de résumer n'impliquait aucune sanction correctionnelle à l'encontre des parties elles-mêmes, mais seulement des amendes, d'ailleurs considérables. Ce n'est que depuis 1918 que les fraudeurs s'exposent à tomber sous le coup des rigueurs de la loi pénale. L'art. 7 de la loi du 18 avril 1918 a en effet disposé que dans tout acte ou déclaration ayant pour objet une vente, un échange ou un partage d'immeubles, chacun des vendeurs, acquéreurs, échangistes, copartageants, leurs maris, tuteurs ou administrateurs légaux, seraient tenus de terminer l'acte ou la déclaration par une mention ainsi conçue : « La partie soussignée affirme, sous les peines édictées par l'article 8 de la présente loi, que le présent acte exprime l'intégralité du prix ou de la soulte convenue », cette mention devant être écrite de la main

du déclarant ou de la partie à l'acte, si ce dernier est sous signature privée.

L'art. 8 décide que ceux qui auraient formulé faussement l'affirmation ainsi prescrite seront punis des peines portées à l'article 366 du Code Pénal, c'est-à-dire d'un emprisonnement d'un an au moins et de cinq ans au plus, d'une amende de 100 fr. à 3.000 francs, et, dans certains cas, de la privation des droits civiques pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, à compter du jour où la peine est terminée.

Ces peines correctionnelles se cumulent avec celles dont les lois fiscales frappent les dissimulations. De plus, les art. 59 et 60 du Code pénal, menaçant les complices d'un délit de la même sanction que ses auteurs, sont applicables ici, et l'art. 14 de cette loi de 1918, qui frappe de la destitution les officiers publics ou ministériels coupables de récidive, spécifie que cette punition est prononcée sans préjudice des peines édictées par l'article 366 du Code pénal, auxquelles ils s'exposent en cas de complicité.

Comme en ce qui concerne les autres pénalités, le notaire doit lire aux parties ces articles 7 et 8 et celui du Code pénal auquel ils font allusion, puis il mentionne la dite lecture dans l'acte, sous peine d'une amende de 180 francs.

Il existe encore une sanction pour le cas particulier d'échange de nue-propriété ou d'usufruit, où,

nous l'avons vu plus haut, l'âge de l'usufruitier doit être pris en considération pour l'évaluation des valeurs soumises à l'impôt.

« L'indication inexacte de la date de naissance de l'usufruitier sera passible, à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible (Loi du 25 février 1901. art. 14).

On voit, par tout ce qui précède, que la fraude peut entraîner à des conséquences extrêmement rigoureuses ceux qui s'y livrent, quoique l'Administration soit toujours libre d'accorder une remise partielle des amendes prononcées.

Il semble cependant, sans que l'on puisse baser cette assertion sur des données positives, que la dissimulation d'une fraction du prix réel soit encore très fréquente dans les contrats de vente passés en France ; cela tient à ce qu'il n'est point aisé de faire la preuve d'une dissimulation, celle-ci n'étant généralement constatée par aucun écrit, tandis que l'excès des tarifs la rend très lucrative. L'incertain procédé de la demande d'expertise est la plupart du temps le seul qui s'offre au fisc pour établir l'insuffisance du prix déclaré ; nous disons incertain, parce que les experts ne sont pas toujours impartiaux, que, surtout, leur tâche est dans beaucoup de cas très délicate, si bien que l'on sait rarement d'avance quel sera le résultat de l'expertise et que c'est une arme à double tranchant.

N'existe-t-il donc pas d'autres moyens plus efficaces de combattre la fraude ? L'Ancien Régime en possédait un, très radical en apparence, le droit de retrait, que nous retrouverons d'ailleurs dans la législation espagnole actuelle.

Le droit de retrait féodal était la possibilité qu'avait tout suzerain de retirer un fief de sa mouvance des mains d'un acquéreur, en lui remboursant le prix de vente et les frais qu'il avait dû verser. Le suzerain avait 40 jours pour l'exercer. Un tel système n'est acceptable qu'à la condition d'obliger l'Etat à payer, en sus du prix déclaré, une somme supplémentaire proportionnelle à ce prix ; sinon, il risque d'être particulièrement odieux pour la propriété individuelle. Il offre de plus des inconvénients d'ordre pratique : on ne peut concéder à l'administration qu'un très court délai pour exercer le retrait, sous peine de plonger les acquéreurs dans l'incertitude durant trop de temps ; il faut donc donner des pouvoirs étendus aux fonctionnaires locaux, le pouvoir central n'ayant pas la possibilité de faire des enquêtes approfondies. Cela risque d'entraîner l'Etat dans des aventures d'autant plus scabreuses qu'il est obligé d'avancer les frais d'acquisition et qu'ensuite, pressé de liquider, il est très mal placé pour revendre les biens retirés au meilleur prix.

Il nous semblerait cependant souhaitable que le retrait fût introduit dans la législation, mais seule-

ment au bénéfice des redevables ; autrement dit, que ceux-ci aient le droit d'exiger de l'Etat la reprise des biens aliénés lorsqu'ils estiment que les résultats de l'expertise leur sont trop préjudiciables.

C. — PRESCRIPTIONS

Le délai qui appartient au fisc pour requérir l'expertise est de deux ans à compter du jour de l'enregistrement. Avant la loi du 18 avril 1918, qui l'a ainsi fixé, il était seulement de un an, mais on a estimé que ce laps de temps n'était pas suffisant pour permettre à l'Administration un contrôle sérieux des déclarations. La prescription de deux ans s'applique également à toutes les amendes et court du jour où les préposés ont été mis à portée de constater les contraventions.

La preuve de la dissimulation peut être faite pendant trente ans, mais il n'est possible d'user des témoignages que pendant dix ans.

Quant aux poursuites correctionnelles contre les personnes qui ont formulé frauduleusement les affirmations prescrites par l'article 7 de la loi du 18 avril 1918, elles ne peuvent être engagées que dans les trois ans qui suivent l'affirmation jugée frauduleuse.

Les prescriptions sont interrompues par des demandes signifiées et enregistrées avant l'expiration des délais.

CHAPITRE V

LE PRODUIT DES IMPOTS DE MUTATION.

Une dernière question nous reste à aborder au sujet de la législation française actuelle, celle de ses résultats purement fiscaux.

Les droits d'enregistrement sur les échanges d'immeubles ont donné, en 1912, 509.395 francs et ceux sur les ventes, licitations, soultes de partages et d'échanges, transmissions assujetties au seul droit de transcription, un peu plus de 187 millions $1/2$, dont 174,5 pour les ventes ordinaires seules. Ces chiffres ne comprennent pas le revenu des droits fixes et des droits proportionnels réduits applicables aux apports en société et aux rachats dans les ventes à réméré. Après être tombés à un total de 22 millions en 1915, les droits ont produit 761 millions en 1921, dont 698 pour les ventes ordinaires.

L'Administration n'a pas encore publié les comptes définitifs et détaillés des exercices postérieurs à cette date. Les chiffres globaux approximatifs ont été de 1.683.394.000 francs pour l'exercice 1926,

1.159.946.000 francs pour 1927, 1.412.884 francs pour 1928, 1.941.501.000 francs pour les 15 mois de l'exercice 1929, et le projet de budget pour 1931-1932 prévoit une rentrée de 1.448.068.000 francs,

La taxe sur la première mutation a rapporté à la caisse d'amortissement 203.513.948 francs pour les 5 derniers mois de 1926, 462.464.181 francs en 1927, 665.704.002 francs en 1928 et 755.461.023 francs en 1929.

APPENDICE

Autres frais entraînés par les mutations d'immeubles.

Il faut ajouter, lorsque l'on veut envisager la charge totale des débours occasionnés par les mutations d'immeubles, que divers frais obligatoires viennent grossir encore le montant des impôts que nous avons étudiés jusqu'à présent.

Il y a tout d'abord les droits de timbre de dimension, rétablis par la loi du 13 juillet 1925 pour les actes des ventes d'un prix supérieur à 5.000 francs. Leur quotité dépend uniquement de la longueur du contrat, qui est susceptible de varier dans de grandes proportions. On peut admettre comme moyenne le chiffre de 30 à 35 francs par exemplaire.

Le conservateur des hypothèques a droit à un salaire lors de la transcription. Ce salaire est dégressif. Il est actuellement de 0,20 % de 1 à 50.000 francs, de 0,10 % de 50.001 à 100.000 francs, de 0,05 % de 100.001 à 500.000 francs, de 0,02 % de 500.001 à 1.000.000 francs et de 0,01 % au-dessus d'un million.

Les adjudications d'immeubles, soit devant un tribunal, soit devant un notaire commis, supportent

une taxe de 0,25 % (L. du 26 janvier 1892 art. 16) c'est-à-dire de 0,30 avec le double décime, indépendamment du droit de mutation et des frais de jugement.

De plus, la presque totalité des transactions s'opère avec l'assistance d'un notaire, rendue de plus en plus nécessaire aux profanes par la complication croissante de la législation et les difficultés que son ignorance risque d'entraîner. Les honoraires des notaires varient selon les Cours d'appel. Ils sont actuellement, à Paris, de 1,00 % pour les ventes de gré à gré inférieures à 200.000 frs, de 0,50 % de 200 à 500.000 frs et de 0,25 % au-dessus de ce chiffre. Pour les ventes aux enchères devant la chambre des notaires, le tarif décroît de 3,50 % pour les valeurs inférieures à 5.000 francs, à 0,50 % pour celles qui dépassent 500.000 frs.

TROISIÈME PARTIE

Législation actuelle de quelques-uns des principaux pays étrangers.

Nous n'essayerons pas de faire un exposé complet des systèmes admis dans les différents pays en matière de taxes sur les mutations d'immeubles : il y aurait là matière à plusieurs volumes pour qui désirerait aller au fond des choses, mais il nous a semblé intéressant de donner un aperçu des législations de quelques Etats européens voisins de la France : l'Allemagne, la Belgique, l'Espagne, la Grande-Bretagne et l'Italie.

On peut distinguer les pays qui possèdent des droits d'enregistrement et de transcription, comme la France, de ceux qui ont recours aux timbres, comme l'Angleterre, mais cette classification, intéressante au point de vue du mode de perception de l'impôt, ne l'est guère à celui de son taux, qui nous occupe surtout ici.

CHAPITRE PREMIER

ALLEMAGNE

SECTION I

Impôt sur les acquisitions d'immeubles (Gründerwerbsteuergesetz)

Une loi du 11 mars 1927 a refondu le texte du 12 septembre 1919 relatif à l'impôt sur les acquisitions d'immeubles (1) perçu à l'occasion des ventes. Cet impôt est réglé et perçu par le Reich, mais les 96 % de son produit sont versés aux pays et aux communes et le Trésor n'en retient que 4 % pour s'indemniser de ses frais de recouvrement, en vertu de la loi de compensation financière du 27 avril 1926.

Son taux est fixé à 3 % (art. 17). Il n'est pas exigé lorsque la somme sur laquelle il est calculé est inférieure à 50 reichsmarks (art. 18). Il est majoré de 2 % lorsqu'une partie d'un immeuble, constituant une unité économique, est revendue dans un délai de 3 ans en vertu d'un plan systématique de morcellement, à moins que le premier acquéreur de la

1. *Bulletin de statistique et de législation comparée*, août 1927, p. 327 et suivantes.

parcelle l'emploie pour créer ou arrondir une petite exploitation rurale, et fasse, en conséquence, une demande à l'Office des finances (art. 19). L'article 20 dispose que l'acquéreur et le vendeur sont tenus solidairement du paiement de l'impôt, mais qu'en cas de vente forcée ou d'expropriation, il ne peut pas être réclamé à celui contre qui la procédure a été dirigée. En matière d'échange, il doit être calculé et perçu sur chaque bien échangé (art. 16).

Sont exemptés notamment de cet impôt : les acquisitions, faites par les descendants, de biens appartenant à leurs ascendants, ainsi que celles faites par les parents et les beaux-parents des biens de leurs enfants (art. 8, § 4) ; les échanges d'immeubles sis à l'intérieur du Reich, effectués pour un remembrement de parcelles, soit en vue d'une meilleure utilisation agricole, soit d'un bornage ou d'un meilleur lotissement de terrains à bâtir, si ces opérations ont été ordonnées ou reconnues opportunes par l'autorité compétente (art. 8, § 7) ; certaines transmissions ayant pour objet la création d'habitations à bon marché, de promenades publiques, rues ou places (art. 8, § 9 et 10) ; les acquisitions effectuées par les mutilés de guerre, veuves et orphelins des morts de la guerre, au moyen du capital qui peut leur être versé une fois pour toutes en remplacement de leur pension (art. 21).

Il existe également des exonérations au bénéfice

de certaines personnes publiques et associations d'assistance.

Notons, comme disposition originale, que si un immeuble a été acquis à la suite d'une vente forcée par le créancier ou le garant d'une hypothèque ou dette quelconque, l'Office des finances devra exempter de l'impôt la fraction de la valeur ou du prix d'adjudication qui couvre la créance de l'acquéreur à la condition que cette créance lui appartienne depuis plus d'un an, que l'enchère la plus élevée ou le montant global de la dette atteigne au moins 80 % de la valeur commune du bien, et qu'enfin, il n'existe aucun indice permettant de présumer que l'opération a été arrangée dans le but d'éluder l'impôt (art. 14).

La restitution des droits versés peut être accordée dans de plus nombreux cas qu'en France, entre autres dans celui de réacquisition pure et simple dans un délai de deux ans à compter de la date de la vente (art. 23).

SECTION II

Impôt sur les plus-values immobilières (Wertzuwachssteuer).

Il y a aussi en Allemagne, depuis la loi du 14 février 1911, une taxe sur la plus-value acquise par les immeubles, et cette taxe étant perçue seulement

à l'occasion des ventes, constitue, en fait, un droit de mutation. Nous n'avons malheureusement pu nous procurer à son sujet que des renseignements très incomplets, en raison des différences de législation qui existent entre les divers Etats du Reich, et avons limité notre étude à la Saxe (1).

D'après un décret du Ministre de l'Intérieur de Saxe du 29 octobre 1925, toutes les communes doivent prélever à partir du 1^{er} octobre 1925 une taxe de plus-value sur les propriétés acquises après le 31 décembre 1918 ; mais déjà, avant cette date, certaines communes en avaient établies par des dispositions locales. Les communes ont d'ailleurs en outre droit à percevoir un supplément à l'impôt ordinaire de mutation, dont le taux était à ce moment fixé à 4 %. Une loi du 1^{er} avril 1927 a incité les communes à le ramener à 2 %. Le décret du 29 octobre 1925 porte que l'impôt sur les plus-values sera établi au moment de l'inscription des droits de l'acquéreur et prélevé aussitôt (art. 1 § 2).

En sont exempts : l'Etat, la province de Saxe, les communes légalement autorisées, les associations de toutes sortes qui ne travaillent pas dans un but lucratif (§ 5), les partages, les acquisitions des biens des ascendants ou des enfants, les échanges de terres faits dans un but d'amélioration, les ventes

1. R. Henne, *Wertzuwachssteuer und zuschlag zur grunderwersteuer.*

de terrains destinés à l'ouverture de routes ou de rues (§ 6). En principe, l'impôt est dû par le vendeur, mais l'acte peut le stipuler payable en commun par moitié, et, en tous cas, lorsque le vendeur ne peut payer, l'acquéreur est tenu de s'en acquitter jusqu'à concurrence de 2 % de la valeur du bien (§ 7).

La taxe de plus-value est basée sur la différence entre le prix d'acquisition et le prix de vente de la propriété (§ 8). Les paragraphes 9 et 10 autorisent l'expertise.

Si la propriété a été transmise avant le 21 novembre 1923, ou si l'échange a eu lieu depuis cette date, la taxe est de 30 % de la plus-value.

Si la propriété a été transmise depuis le 20 novembre 1923, le taux de la taxe est progressif. Il est :

pour une plus-value de	0 à 10 %	de 15 %	de la plus-value
—	10 à 20 %	de 16 %	—
—	20 à 30 %	de 17 %	—
—	30 à 40 %	de 18,5 %	—
—	40 à 50 %	de 20 %	—
—	50 à 75 %	de 22,5 %	—
—	75 à 100 %	de 25 %	—
—	100 à 125 %	de 27,5 %	—
—	125 à 150 %	de 30 %	—
—	150 à 175 %	de 33 %	—
—	175 à 200 %	de 36 %	—
—	200 à 225 %	de 40 %	—
—	225 à 250 %	de 44 %	—
—	supérieure à 250 %	de 50 %	—

Le décret prévoit (art. 1 § 8) que, lorsque les transactions ont été faites en marks-papier, on convertit ceux-ci en marks-or au cours du jour de la transaction, un mark-or équivalant à un Reich-Mark.

Quand l'impôt total ainsi calculé est inférieur à dix marks-or, il n'est pas prélevé (art. 1 § 22). Le paragraphe 24 prévoit un dégrèvement pour les propriétés rachetées par leur ancien possesseur.

Une amende, dont le montant peut atteindre 150 marks-or, punit ceux qui se sont rendus coupables de déclaration fausse ou incomplète (§ 30).

Les règles que nous venons d'énoncer n'ont néanmoins pas été mises en vigueur dans toutes les communes de la Saxe, car l'article 3 décide que les communes et les districts peuvent s'en écarter par des statuts locaux.

Il est en somme impossible d'exposer une règle générale pour l'ensemble de l'Allemagne. Il semble qu'en principe, il existe un droit de mutation global de 5 % du prix de la propriété, y compris l'addition perçue au profit des communes, à laquelle vient s'ajouter un droit progressif sur la plus-value.

L'impôt sur les acquisitions d'immeubles a produit, en 1927, 37.886.096 marks-or (1). Les différents droits de mutation réunis ont donné, pendant l'exercice

1. *Bulletin de statistique et législation comparée*, avril 1928, p. 729.

1925-1926, 1.200.000 marks au profit du Reich, 15.800.000 au profit des pays, 167.200.000 au profit des communes et 9.100.000 marks à celui des villes hanséatiques (1) soit 193.300.000 marks en tout, qui équivalent à près d'un milliard de francs. En 1927-1928, ils ont rapporté environ 260 millions de marks, alors que leur produit de 1913-1914 n'avait été que de 138 millions, dont 48 pour le Reich.

La charge supportée par les contribuables allemands à l'occasion des mutations immobilières à titre onéreux paraît donc proportionnellement très sensiblement inférieure à celle qui incombe aux Français.

1. *Bulletin de statistique et législation comparée*, août 1928, p. 440.

CHAPITRE II

BELGIQUE

La Belgique a conservé la loi du 22 Frimaire an VII à la base de son système de l'enregistrement, et nous retrouvons aussi chez elle la transcription. Un certain nombre des articles de la loi de Frimaire a été néanmoins abrogé et la législation belge se présente, dans son ensemble, avec moins de complexité que la nôtre (1).

Le taux actuel de l'impôt d'enregistrement sur les ventes d'immeubles, fixé par l'article 127 de la loi du 2 janvier 1926, est de 7,80 %, et le droit de transcription est de 1,80 %.

Un tarif réduit de 4,20 % pour le droit d'enregistrement et de 0,96 % pour celui de transcription est applicable aux acquisitions faites par les sociétés d'habitations ouvrières (L. du 9 août 1889). Il peut être également accordé aux achats de biens opérés par les « personnes peu aisées ». La loi a édicté une prescription intéressante au sujet de ces faveurs :

1. V. *Pandectes belges*, t. 119 et 120.

il est interdit d'installer un débit de boissons dans les immeubles qui en ont bénéficié, sous peine de payer au fisc le complément des droits, et en outre, si l'infraction a lieu dans les 30 premières années, une amende.

Le tarif de 4,20 % et de 0,96 % est enfin concédé par l'article 1^{er} de la loi du 21 mai 1897 aux acquisitions d'immeubles ruraux dont le revenu réel est inférieur à 400 francs, à la condition qu'ils soient exploités par l'acquéreur, son conjoint ou ses descendants.

Sont exemptés de toute perception : les acquisitions de l'Etat, celles qui résultent d'expropriations pour cause d'utilité publique (art. 24. L. du 17 avril 1835), et celles qui sont faites par la Société nationale d'habitations à bon marché (L. du 11 octobre 1919).

La Belgique a abrogé les dispositions de la loi de Frimaire qui soumettaient les échanges à un droit proportionnel moins élevé que les ventes ; ils supportent donc aussi les droits de 7,80 et de 1,80 %, mais ces derniers ne sont perçus que sur l'immeuble dont la valeur est la plus élevée, ou sur l'un des deux s'ils sont de même valeur.

Une loi du 17 juin 1887 a ramené à 0,18 % le droit d'enregistrement et exempté du droit de transcription les échanges de biens ruraux non bâtis, c'est-à-dire ne comportant aucun local d'habitation, à

l'exclusion des locaux de pure exploitation. Les biens échangés doivent, pour bénéficier de cette réduction, avoir une valeur vénale inférieure à 150 fois le revenu cadastral et être situés dans la même commune ou dans des communes limitrophes. De plus, la soulte ne supporte qu'une taxe de 1,50 % lorsqu'elle est inférieure au quart de la valeur du plus faible lot.

CHAPITRE III

ESPAGNE

Il existe en Espagne un « impôt sur les droits réels et les transmissions de biens, » dont l'origine remonte à une ordonnance de Charles IV de 1798. Il a été réorganisé par la loi de finances du 29 mai 1845 sous le titre de « impuesto de hipotecas » (1).

Cet impôt a subi, depuis, plusieurs modifications et les dispositions qui le régissent ont été refondues par une loi du 28 février 1927. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1 de celle-ci, il s'applique entre autres aux transferts à titre onéreux de la propriété de biens immeubles, qu'il s'agisse de transferts perpétuels ou temporaires, y compris les ventes à réméré.

L'article 3 donne la liste des exemptions accordées. En bénéficient notamment :

1° Les actes et contrats portant sur des biens immeubles et des droits réels situés à l'étranger ou en territoire affranchi de l'impôt.

2° Les actes et contrats de toute nature dans lesquelles l'obligation de payer est à la charge de l'Etat.

1. *Bulletin de statistique et de législation comparée*, mars 1929, p. 664 et suiv.

3° Les acquisitions, par les conseils municipaux, d'immeubles frappés d'expropriation forcée en vue de l'amélioration intérieure des agglomérations, ainsi que les premières aliénations, par ces mêmes conseils municipaux, des terrains sur lesquels étaient bâtis lesdits immeubles, sous réserve de l'observation des dispositions des lois du 18 mars 1895 et du 8 février 1907.

4° L'acquisition de biens par un gouvernement étranger, exclusivement en vue du logement ou de la résidence de ses agents diplomatiques, dans les cas où le gouvernement dont il s'agit accorde la même exemption aux acquisitions faites par le gouvernement espagnol dans le pays considéré.

19° Les échanges de biens ruraux réalisés en vue du regroupement de parcelles contiguës, à condition que la valeur des biens échangés n'excède pas au total 2000 pesetas ; l'échange doit, obligatoirement, être constaté par un acte, et les conditions requises par la loi hypothécaire en vue de l'inscription dans le registre de la propriété, comme bien d'un seul tenant, doivent être remplies.

25° Les acquisitions de biens ou de droits réels opérées en vertu du retrait légal (réméré), lorsque l'acheteur ou l'acquéreur contre lequel ce droit est exercé a déjà acquitté l'impôt.

33° Les actes et contrats relatifs aux maisons d'habitation à bon marché auxquelles se réfèrent les Décrets Royaux du 10 octobre 1924 et du 29 juillet

1925. L'exemption sera prononcée, dans chaque cas, par le délégué des finances.

34° Les cessions ou ventes de biens visés par la loi du 30 août 1907, effectuées en faveur des colons, par l'Etat, les conseils municipaux et les localités.

35° Les translations de propriété, auxquelles donne lieu l'application des dispositions de l'article 15 de la loi du 30 août 1907 sur les constructions hydrauliques.

37° Les concessions accordées par l'Etat en vue de l'assèchement et de l'assainissement de lagunes, marais et terrains humides et marécageux, conformément à la loi du 24 juillet 1918, de même que les acquisitions faites par le concessionnaire par voie d'expropriation forcée, en vue des travaux.

L'article 4 fait bénéficier d'une réduction de 50 p. 100 les transmissions à titre onéreux de bâtiments construits dans la zone d'extension des localités auxquelles la loi du 26 juillet 1892 est applicable, à condition qu'elles soient opérées dans les six premières années qui suivent la date à laquelle le bâtiment transmis se trouve assujetti à l'impôt foncier, et que soient remplies les diverses conditions exigées par ladite loi. Nous trouverons d'autres réductions dans le tableau annexé à la loi.

Les articles 5 et 6 disposent que l'impôt est assis sur la valeur réelle des biens au jour de la conclusion du contrat, sauf pour les acquisitions dont la réalisation se trouve suspendue par suite de

l'existence d'une condition, d'un terme ou de toute autre sorte de limitation, lesquelles sont considérées comme réalisées du jour où cette restriction disparaît, et que l'on se base sur le prix déclaré par les intéressés, sous réserve du droit pour l'administration de procéder aux vérifications qu'elle jugerait convenables.

L'article 11 rappelle que l'impôt doit être acquitté par celui qui acquiert les biens qui en sont grevés. Les articles suivants fixent les délais, les droits de l'administration en matière de contrôle des déclarations et les amendes auxquelles s'exposent les délinquants. Relevons, comme disposition particulièrement intéressante, que l'Etat, aux termes du § 6 de l'art 23, a le droit d'acquérir les immeubles dans les 6 mois de la déclaration de la vente lorsque la dissimulation de valeur punissable dépasse 25 % de la valeur indiquée par la vérification ; il doit, dans ce cas, restituer l'impôt et verser le prix déclaré augmenté de 25 %. Autre point curieux, l'article 35 accorde aux dénonciateurs la totalité de l'amende lorsqu'ils fournissent tous les documents nécessaires pour effectuer la liquidation, et le tiers seulement dans les autres cas.

Un tarif général est annexé à cette loi du 28 février 1927. Nous en reproduisons ci-après les numéros relatifs aux ventes d'immeubles. On y voit que l'impôt sur les droits réels est, en principe, de 4,80 pour 100 et qu'il n'excède jamais ce taux.

N ^o d'ordre	MOTIF DE L'IMPOSITION	Montant du droit
		p. 100
1	Attribution de biens immeubles et de droits réels en paiement ou pour paiement de dettes.....	4.80
8	Acquisitions à titre onéreux de biens et droits de toute nature réalisées par les établissements de bienfaisance et d'instruction publique entretenus sur les fonds de l'Etat, des provinces ou des municipalités.....	0.20
9	Acquisitions à titre onéreux de biens et droits de toute nature réalisées par les établissements de bienfaisance et d'instruction ayant le caractère d'établissement privé ou de fondation particulière.....	2.00
10	Acquisitions directes ou premières de biens et redevances appartenant à l'Etat.....	0.60
14	Cessions ou subrogations à titre onéreux de biens immeubles et de droits réels, y compris celles du droit d'hypothèque.....	4.80
15	Ventes ou aliénations de biens immeubles et de droits réels, avec ou sans clause de rétrocession.....	4.80
22	Constitution, reconnaissance, modification, subrogation, transmission et extinction par contrat, acte juridique ou administratif, de droits réels sur des biens immeubles.....	4.80
24	Acquisition de terrains et édifices effectués par les provinces et les conseils municipaux pour la partie nécessaire en vue de l'élargissement des voies publiques conformément à un projet approuvé.....	0.50
24 bis	Acquisitions de terrain en vue de la construction de chemins de fer ou de l'exécution de toute autre concession administrative... effectuées en vertu de la loi sur l'expropriation forcée, alors même que ces acquisitions résulteraient de contrats privés rendant inutiles les formalités prévues par ladite loi, du moment que les concessions et travaux, comme les terrains acquis, devront faire retour à la personne morale concédante....	0.30
25	Les mêmes acquisitions, quand les concessions, travaux et terrains ne sont pas réversibles et sont accordés à perpétuité.....	0.60
45	Actes de transfert, cession ou aliénation de mines constituées ou non en sociétés.....	3.60
50	Echanges. a) Chaque partie paiera : pour les biens de valeur égale échangés.....	2.40
	b) pour la différence ou l'excédent de valeur entre les biens échangés, l'acquéreur de l'immeuble dont la valeur est la plus élevée paiera.....	4.80
54	Les reventes opérées dans les délais mêmes stipulés dans le contrat, qu'il s'agisse de la nue propriété ou de la propriété entière...	2.40
64	Acquisitions, à titre onéreux, de terrains destinés à la construction d'églises consacrées au culte catholique.....	0.25

En dehors de l'impôt sur les transmissions de biens, il n'existe en Espagne qu'un droit de timbre gradué d'une quotité négligeable (environ 0,20 %).

CHAPITRE IV

GRANDE-BRETAGNE

Il n'existe pas en Grande-Bretagne d'impôts proportionnels comme ceux que nous avons rencontrés jusqu'à présent, mais seulement un droit de timbre gradué dont le taux, extrêmement faible, peut être considéré comme représentant en moyenne 1 % du prix de vente.

Ce droit de timbre, réorganisé par le Stamp Act de 1891 et le Stamp Duties management Act de la même date, a été modifié par l'article 73 du Finance Act de 1910. Son tarif est actuellement de (1) :

Livres	Schillings	
»	1	pour une vente inférieure à 5 livres
»	2	pour une vente de 5 à 10 livres
»	3	— 10 à 15 livres
»	4	— 15 à 20 livres
»	5	— 20 à 25 livres
»	10	— 25 à 50 livres
»	15	— 50 à 75 livres
1	»	— 75 à 100 livres
1	5	— 100 à 125 livres
1	10	— 125 à 150 livres
1	15	— 150 à 175 livres
2	»	— 175 à 200 livres
2	5	— 200 à 225 livres
2	10	— 225 à 250 livres
2	15	— 250 à 275 livres
3	»	— 275 à 300 livres

1. *Bulletin de statistique et de législation comparée*, février 1930, p. 354.

Au-dessus de 300 livres, 10 shillings par 50 livres ou fraction.

Pour les échanges d'immeubles, il est perçu une taxe fixe de 10 shillings lorsqu'il y a égalité de valeur des biens échangés ou que la soulte est inférieure à 100 livres. Au cas où la soulte dépasse cette somme, on lui applique le droit perçu sur les ventes.

Etant donnée la modicité de ces impôts, il nous a paru inutile de rechercher s'il existait des exemptions et en quels cas.

Il n'est réclamé par ailleurs aucun autre droit au profit des provinces ou des communes, mais il y a parfois lieu à transcrire la mutation sur le Land Court Registry et cette formalité entraîne alors des frais sans importance, généralement de quelques shillings, destinés à concourir à la rétribution des fonctionnaires chargés de la transcription.

Par contre, les honoraires des notaires semblent plus élevés en Angleterre qu'ils ne le sont en France. D'après les renseignements que nous avons pu obtenir, ils seraient d'un peu plus de 2 % pour une vente de 1.000 livres.

M. Fournier de Flaix (1), dans une étude déjà ancienne, rapportait qu'en 1885, alors que les droits de timbre étaient seulement de 1/2 % environ, la commission du registre évaluait les frais accessoires

1. Fournier de Flaix. *Critique et statistique des institutions financières*, p. 152.

à 2 1/2 % pour les mutations supérieures à 1.000 livres et à un taux qui pouvait atteindre 6 % pour celles qui étaient inférieures à ce chiffre, non compris bien entendu les frais non obligatoires versés aux courtiers, architectes... etc.

CHAPITRE V

ITALIE

Nous retrouvons en Italie un système analogue à celui de la France, comportant la perception de droits de transcription et d'enregistrement. Il a été remanié par des décrets-lois portant la date du 30 décembre 1923 et promulgués le 17 mai 1924, complétés depuis sur certains points.

SECTION I

Transcription.

Le décret-loi sur les taxes hypothécaires (1) contient les règles relatives à la Taxe de transcription. Celle-ci est due pour les transcriptions des actes et des jugements entraînant transfert de propriété d'immeubles (art. 1).

Il est tenu compte, dans sa détermination, de la valeur sur laquelle est appliquée la taxe d'enregis-

1. *Bulletin de statistique et de lég. comparée*. Novembre 1927, p. 797 et suiv.

trement (art. 4), elle doit être payée dans le même délai (art. 7) et est soumise aux mêmes dispositions en ce qui concerne son remboursement (art. 7), son recouvrement et le règlement des litiges s'élevant à son sujet (art. 12). La transcription doit être opérée dans les 90 jours de la date de l'acte (art. 18). L'article 21 édicte des pénalités contre les délinquants.

Un tarif annexé fixe le taux de la taxe à 1 %, avec un minimum de perception de 10 liras. Une réduction de moitié est accordée lorsqu'il s'agit de contrats d'échange ou de vente d'immeubles d'une valeur inférieure à 500 liras, stipulés dans le but reconnu par les commissions censitaires communales de rectifier et d'améliorer les limites et la configuration des biens en vue de la formation du nouveau cadastre, décidée par une loi de 1886. Dans d'autres cas très particuliers, la taxe est, soit réduite à la moitié ou au quart, soit remplacée par un droit fixe de 3 liras ou de 1 lire 35 par formalité.

SECTION II

Enregistrement.

L'article 1 de la loi d'enregistrement (1) soumet à celui-ci tous les actes translatifs de propriété. En

1. *Bulletin de statistique et de lég. comparée*, Mars 1927, p. 717 et suiv.

principe, il entraîne le paiement d'une taxe dont le montant est fixé par des tableaux annexés à la loi. Nous en détachons les principaux articles relatifs aux transmissions d'immeubles à titre onéreux.

La taxe de 6 % sur les ventes ordinaires, prévue à l'art. 1 (c) du tableau A, était primitivement de 8 %; elle a été ramenée à 6 % par l'article 14 du décret-loi du 12 août 1927 (1), portant dégrèvements et allègements divers en matière d'impôts directs. Ce même article autorise en outre le redevable à s'acquitter du principal de la taxe en deux fois, moitié au moment de l'enregistrement et moitié dans un délai de 6 mois à compter de la date de celui-ci, sans versement d'intérêts moratoires. (Voir ci-après les extraits du tableau A).

La deuxième partie du tableau A est relative aux actes judiciaires. Nous y voyons que les jugements de vente dans les procédures d'expropriation et autres jugements portant adjudications ou transmissions à titre onéreux sont soumis à des taxes identiques à celles fixées dans sa première partie.

Le tableau B est consacré aux actes pour lesquels la taxe d'enregistrement normale est réduite, et le tableau C à ceux qui doivent être enregistrés gratuitement.

1. *Bulletin de statistique et de lég. comparée*, Avril 1928, p. 754.

TABLEAU A

Art.	DÉSIGNATION DES ACTES, CONTRATS ET TRANSFERTS	Taxes dues		Proportionnelle %
		Fixe	Graduelle par 1.000 l.	
I	Aliénations, ventes, reventes, cessions, rétrocessions et n'importe quel autre acte civil, judiciaire ou extrajudiciaire, translatif à titre onéreux de propriété, d'usufruit, de l'usage ou de la jouissance de biens immeubles ou d'un autre droit réel sur des immeubles, etc. :			
	a) Lorsque la valeur ne dépasse pas 200 litres.....			4.00
	b) Lorsque la valeur est comprise entre 200 et 400 litres.....			5.20
	c) Lorsque la valeur excède 400 litres.....			6.00
	d) Lorsque le transfert a lieu dans les 3 ans d'un autre transfert à titre onéreux du même immeuble ou droit immobilier sur lequel a été payée la taxe normale de transmission fixée par le présent tarif :	Les mêmes taxes diminuées d'un quart jusqu'à concurrence de la valeur taxée dans le transfert précédent.		
	e) Lorsque le transfert concerne des biens immeubles situés à l'étranger :			
	Sur les premières 1000 litres :		10.00	
	Sur chaque tranche de 1000 litres en sus :		5.00	
7	Echanges de biens immobiliers existant dans le Royaume ou à l'étranger, contre d'autres biens immobiliers situés dans le Royaume.	Les mêmes taxes que celles prévues à l'article 1.		
8	Rachats de biens immobiliers, par le vendeur ou ses héritiers :			
	a) Effectués par acte public dans le délai stipulé dans l'acte de vente, à condition qu'il ne dépasse pas les 5 ans fixés par l'art. 1516 du Code civil.....			0.50
	b) Effectués par acte sous seing privé, à condition qu'il soit présenté au bureau de l'enregistrement avant l'expiration dudit délai de 5 ans.....			0.50
	c) Dans lesquels le vendeur ne paye rien, à condition que l'acquéreur soit encore débiteur de la totalité des prix	10.00		
9	Rachats de biens immobiliers effectués par le vendeur ou par ses héritiers dans le délai et suivant les formes prévues à l'art. 8 du présent tarif, lorsque le remboursement du prix n'est pas effectué et qu'il y a seulement promesse de paiement.....			1.30
10	Rachat opéré à la suite d'un pacte contenu dans un acte d'échange portant sur des immeubles.	Les mêmes taxes que celles prévues à l'article 1 suivant les cas y indiqués.		
11	Rachat effectué seulement pour une partie des immeubles vendus.			
13	Rachat effectué par un cessionnaire du vendeur.	Id.		

TABLEAU A (suite)

Art.	DÉSIGNATION DES ACTES, CONTRATS ET TRANSFERTS	Taxes dues		Proportionnelle %
		Fixe	Graduelle par 1.000 l.	
81	Constitutions et fusions de sociétés de toute nature et d'associations en participation. Apport d'établissements industriels ou d'usines..... Apport d'autres biens immobiliers.			2.00
		Les mêmes taxes que celles prévues à l'article 1.		
88	Répartition entre les associés des biens immobiliers après dissolution et liquidation des sociétés : 1. Aux actionnaires des sociétés anonymes ou en commandite par actions..... 2. En compte ou pour solde de parts sociales, dans les autres espèces de sociétés : a) Lorsque l'attribution est faite à d'autres personnes que celle qui a apporté l'immeuble à la société. b) Lorsqu'elle est faite, en faveur de la personne qui a fait l'apport, ou bien s'il s'agit de l'attribution de biens immeubles acquis ou construits par la société : Sur les premières 1000 livres..... Sur chaque tranche de 1000 livres en sus.....			6.00 6.00 10.00 5.00

Le total de ces exceptions étant assez élevé, nous ne signalerons que celles qui nous semblent les plus importantes : (Voir ci-après tableaux B et C).

D'après l'art. 12 de la loi d'enregistrement, les taxes perçues régulièrement ne peuvent donner lieu à répétition, ni en cas de réforme, de résolution, de rescision ou encore par l'effet d'une condition résolutoire à laquelle se trouverait lié l'acte ou le transfert, ni par tout autre événement ultérieur quel

TABLEAU B

N ^o	DÉSIGNATION DES ACTES	Taxes dues
1	Actes relatifs à l'acquisition et à l'expropriation de terrains et autres immeubles nécessaires pour la construction des voies ferrées publiques concédées à l'industrie privée, ainsi que de leurs dépendances et accessoires.	Il est dû seulement la taxe fixe déterminée dans chaque acte de concession, avec minimum de 10 livres.
5	Actes qui, pendant une période de six années à compter de l'acte constitutif, sont nécessaires pour l'exécution des travaux de reboisement et pour les expropriations, aliénations et rétrocessions nécessaires à cet objet (loi du 1 ^{er} mars 1888 sur les syndicats de reboisement).	Taxe fixe de 15 livres.
20	Contrats d'échange et de vente immobilière stipulés à l'occasion de la délimitation prescrite par l'art. 6 de la loi du 1 ^{er} mars 1886 pour la formation du nouveau cadastre, à condition que la valeur de chaque immeuble ne dépasse pas 500 livres.	Taxe fixe de 10 livres.
43	Actes de vente de bâtiments neufs ou transformés radicalement à usage d'habitation, y compris les boutiques au rez-de-chaussée qui sont vendues avec l'immeuble du même acquéreur.	La taxe est réduite à la moitié de la taxe ordinaire.
51	Acquisitions et expropriations d'immeubles nécessaires à la construction de réservoirs et de lacs artificiels.	Taxe fixe de 10 livres.
52	Contrats stipulés par les communes pour l'acquisition ou l'échange de terrains en vue de les répartir entre les populations agricoles.	

TABLEAU C (Art. 23)

Actes d'échange de fonds ruraux en vue du regroupement de la propriété foncière de l'une ou de l'autre partie contractante, à condition que la partie à échanger dans ce but ne dépasse pas une valeur de 5.000 livres. Cette exemption n'est applicable qu'à la valeur du terrain qui sert au regroupement, la taxe étant due sur l'excédent de valeur de l'autre fonds.

qu'il soit. L'art. 14 exempte de cette disposition :

1° les jugements de vente d'immeubles par auto-

rité de justice, lorsque la vente a été déclarée nulle par un autre jugement prononcé contradictoirement entre les parties intéressées, et passé en force de chose jugée. 2^o les actes déclarés nuls par jugement prononcé contradictoirement entre les contractants et devenu définitif, pour un vice radical entraînant la nullité de l'acte dès son origine, indépendamment de la volonté des parties.

La taxe est déterminée d'après le prix déclaré dans l'acte (art. 30) mais l'administration notifie au contribuable la valeur qu'elle estime être celle des biens dans le commerce au jour du transfert, lorsque le prix déclaré est inférieur de plus de $\frac{1}{8}$ à cette valeur (art. 33). Si le contribuable ne veut pas l'accepter comme base, il doit demander une expertise judiciaire (art. 34).

En cas d'échange d'immeubles, la taxe s'applique à la portion des biens échangés qui a le plus de valeur (art. 51).

Le défaut d'enregistrement dans les délais et les dissimulations sont réprimés par des amendes et des surtaxes. La prescription est de trois ans pour la réclamation des suppléments de taxe (art. 136) et de vingt ans pour le recouvrement des taxes et des surtaxes dues pour les actes non enregistrés ; toutefois, il ne peut alors être fait usage de ces actes en justice, ou dans une action administrative, avant qu'ils ne soient préalablement enregistrés moyen-

nant le paiement de la taxe, sans application de surtaxe (art. 138).

Le délai pour la notification de l'administration prévue à l'article 33 est de un an à compter du paiement de la taxe, et le contribuable a trois mois à dater de cette notification pour demander l'expertise, qui est faite par trois experts nommés comme ils l'étaient dans l'ancienne loi française, lorsque la valeur déclarée dépasse 50.000 livres, et, sinon, par un seul expert choisi par le président du tribunal (art. 34 et 37).

Les frais de l'expertise sont à la charge du redevable lorsque la valeur constatée par les experts, diminuée du huitième, est supérieure à la valeur qu'il a déclarée (art. 39). Dans tous les cas, l'expertise entraîne la perception du supplément de la taxe, mais il n'est dû de surtaxe en sus que si l'estimation diminuée du quart, est supérieure à la valeur déclarée (art. 40).

En somme, on peut dire que, dans l'ensemble, les lois d'enregistrement françaises et italiennes, qui possèdent d'ailleurs une origine commune, offrent encore actuellement beaucoup d'analogies dans la plupart de leurs dispositions... autres que celles qui concernent les tarifs et les pénalités.

CHAPITRE VI

AUTRES PAYS

L'étude que nous venons de faire au sujet de certains des Etats voisins de la France nous a mis en présence d'impôts sur les mutations d'immeubles beaucoup moins élevés que ceux qui sont perçus chez nous, et il semble bien qu'une enquête plus étendue confirmerait que notre pays tient un record en cette matière, ce qui est assez remarquable chez un peuple de petits propriétaires, où l'on a, de plus, coutume de se proclamer attaché à la liberté individuelle. Nous n'avons pas approfondi la question pour les autres pays, nous n'avons recueilli que des renseignements sommaires en ce qui concerne quelques-uns d'entre eux.

En Suisse, la Confédération perçoit des droits de timbre, mais aucun ne porte sur les ventes d'immeubles. On trouve des taxes de mutations cantonales et communales qui varient beaucoup suivant les cantons. C'est ainsi que Unterwald-le-haut et Schaffouse n'en possèdent aucune, tandis que l'on

prélève en outre à Zurich, Lucerne, Fribourg et Bâle-campagne un impôt sur la plus-value immobilière au profit des communes, et à Genève au profit du canton. Il y a enfin, dans la plupart des cantons, des droits de timbre cantonaux.

Dans l'ensemble, en 1925, ces droits ont rapporté en francs suisses (1)

	Droits de mutation	Plus-value immobilière	Timbre
Aux cantons.....	8.963.419	4.300	2.943.214
Aux communes.....	3.108.836	1.408.154	

Cela fait au total environ 13.500.000 francs suisses, en laissant de côté les droits de timbre cantonaux dont nous ignorons les règles de perception, et 16 millions 1/2 en les comptant. La population et la superficie de la Suisse étant d'un peu moins du dixième de celles de la France et le franc suisse valant par ailleurs approximativement 5 francs français, on voit que la charge paraît, dans l'ensemble, inférieure de plus de moitié à celle que nous supportons.

Aux Etats-Unis, il y avait auparavant un droit de timbre fédéral sur les contrats et actes translatifs de propriété, qui était de 50 cents de 100 à 500 dollars et de 50 cents par 500 dollars supplémentaires

1. *Bulletin de statistique et de lég. comparée*, septembre 1928, p. 620 et suivantes.

ou fraction. Cette taxe insignifiante a été supprimée dans le Revenue Act de 1926. Il nous a malheureusement été impossible de nous procurer des renseignements sur les législations des états fédéraux, mais il est certain que les impôts de mutations qui peuvent s'y rencontrer, de même que les autres charges fiscales, sont beaucoup plus faibles qu'en France.

Les pays nordiques possèdent des droits de timbre minimes, selon le système anglais.

QUATRIÈME PARTIE

Conséquences économiques.

Nous allons passer maintenant à l'étude des répercussions de l'impôt sur les ventes immobilières. Un problème primordial se pose d'abord, celui de l'incidence de cet impôt ; nous essayerons d'en dégager les règles ; elles nous aideront à juger les lois que nous avons énumérées. Puis, nous verrons quels sont les avantages que l'on peut trouver aux taxes de mutation, et quels sont, surtout, les principaux des inconvénients multiples qu'entraîne leur excès.

CHAPITRE PREMIER

INCIDENCE DES TAXES DE MUTATION

Qui supporte en définitive le poids de ces taxes ? Certains auteurs ont pensé qu'elles incombait en totalité au vendeur. C'est l'opinion qu'exprimait déjà Adam Smith : « Les taxes sur la vente des terres tombent entièrement sur le vendeur. Le vendeur est presque toujours dans la nécessité de vendre, et, par conséquent, de prendre le prix qu'il peut trouver. L'acheteur, au contraire, n'est presque jamais forcé d'acheter et ne donne que le prix qu'il lui plaît de donner ; il calcule ce que la terre lui coûtera tant en achat qu'en impôt : plus il sera obligé de payer pour l'impôt, moins il voudra donner pour le prix d'acquisition (1) ».

Adam Smith n'admettait d'exception à ceci qu'en ce qui concerne les maisons neuves.

D'autres auteurs ont conclu que la taxe de mutation se répartissait dans une proportion variable entre le vendeur et l'acheteur. Pour Léon Say (2) « Le propriétaire obligé ou simplement désireux de

1. Adam Smith, *De la richesse des Nations*, L. V. chap. II. V. Même opinion dans Stuart Mill, *Principes d'économie politique*, liv. V, chap. V, § 1.

2. Léon Say, *Dictionnaire des finances*. V. enregistrement, p. 104.

vendre fera quelques sacrifices ; si c'est au contraire l'acquéreur qui est pressé d'acheter, il supportera en sus le montant de la taxe. Si tous les deux sont également entraînés vers l'opération, la somme due au Trésor se répartira également entre eux ».

M. Maleprade (1) défend cette opinion et ajoute : « Ce qu'il importe de bien considérer ici, c'est l'antagonisme des deux coéchangistes, acheteur et vendeur, et l'intérêt qu'ils peuvent avoir à la mutation ; c'est d'après la mesure de cet intérêt que se répartira, en général, la charge de l'impôt... Si l'on envisage les choses à ce point de vue, il est facile de se rendre compte que le rôle le plus défavorable est souvent joué par le vendeur, surtout dans la période de crise que traverse actuellement la production agricole... Que l'on suppose au contraire un immense krach financier ou toute autre circonstance ayant pour effet de refouler les capitaux vers la production agricole et les placements solides, les rôles seront renversés et l'acquéreur étant le plus entraîné vers l'échange, fera le sacrifice du droit de mutation.

Il n'est donc pas possible d'établir sur ce point des règles d'une certitude et d'une précision suffisantes et toutes celles qui ont été données se montrent fautives dans leur application ».

1. Maleprade, *Droit de mutation sur les ventes d'immeubles*. Thèse Toulouse, 1908, p. 81.

M. Bergeron de Charon (1) estime que l'on ignore, dans chaque contrat, de quelle force résistante disposera l'acheteur, tributaire légal, pour rejeter sur le vendeur le fardeau des droits. « Il se produira un jeu d'influence dont chaque contrat sera le prétexte différent. Ici, tel acheteur, vivement sollicité par les avantages qu'il entrevoit sur l'immeuble désiré, n'opposera qu'une molle résistance aux prétentions du vendeur, là c'est le vendeur, qui, obligé de convertir en capitaux sa propriété foncière, se pliera sous l'effort persistant de l'acheteur à s'exonérer de l'impôt »... « Le réciproque désir des contractants de rejeter l'impôt sera donc la seule chose demeurant invariable et reflétant, par là, la lutte d'intérêts qui est l'âme des contrats ». Tout cela nous semble exact, mais n'a-t-il pas lieu également en l'absence de toute taxe ?

M. Bergeron de Charon suppose deux désirs d'égale force en présence. « Le vendeur veut se procurer des capitaux et l'acheteur veut se constituer un patrimoine foncier ; l'acheteur n'oubliera donc pas, dans ses prévisions, d'ajouter fictivement l'impôt au prix afin d'obtenir un total qui serve de comparaison à la valeur vénale de l'immeuble » mais par contre « il paraît difficile de supposer que, bénévolement, le vendeur se soumettrait à un préjudice

1. Bergeron de Charon, *Assiette et incidence de l'impôt de l'enregistrement*, p. 213 et 214.

certain. Toutefois, cette opinion est contraire à la théorie de M. Hippolyte Passy; cet économiste prétend que l'acquéreur réglera ses conditions d'après le revenu, diminué des impôts, car le revenu net de la terre apparaît comme la cause déterminante de la fixation du prix ».

Comme le remarque M. Dumaine dans le *Dictionnaire des finances* de Say et Lanjalley « il est difficile que l'impôt parvienne insensiblement à porter la valeur des immeubles à des prix exagérés. Le prix, sauf pour les propriétés d'agrément, se détermine habituellement d'après le taux auquel on capitalise, en général, le revenu, à l'époque de l'opération. Plus une terre ou une maison se loue cher, plus elle se vend cher. Or, comme le prix des baux est limité, pour les terres, par le rendement du sol et la valeur commerciale des produits, pour les maisons, par les facultés des locataires, le prix de ces immeubles ne peut pas dépasser certaines limites. Le jour, du reste, où l'argent placé en immeubles rapporte trop peu, il délaisse les immeubles et provoque un avilissement de leur prix ». Après avoir rappelé ces réflexions, M. Bergeron de Charon conclue : « En écartant l'hypothèse de l'impôt exclusivement supporté par l'acquéreur ou par le vendeur, il faut bien se ranger à une opinion moyenne qui suppose chez ces derniers la pratique de réciproques concessions, destinées à divi-

ser et à répartir la charge de l'impôt... Nous croyons que celui-ci se divisera en deux parts sensiblement identiques et que chacune d'elles sera supportée par l'un ou l'autre contractant. Peut-être l'acquéreur subira-t-il les effets de la charge légale que lui confère la loi et subira-t-il, en compensation, un léger surcroît d'impôt ; mais cette modification insignifiante n'entame pas le principe, dont l'esprit subsiste en entier ».

Il faut croire, enfin, que certaines personnalités compétentes supposent que la taxe retombe toujours sur l'acquéreur, puisque, lors de la discussion devant le Parlement de la taxe complémentaire de 7 % sur la première mutation, le 31 juillet 1926, M. de Chappedelaine, rapporteur général, affirmait : « Ce ne sont pas les pauvres gens, obligés de vendre leurs immeubles, qui auront à acquitter ce droit de 7 %. Ici, comme pour les autres droits, cette charge incombera naturellement à l'acquéreur ». (*Mouvements divers*) (1).

Quelle conclusion tirer parmi des opinions si contradictoires ? Tentons de considérer les choses plus objectivement : L'on peut tracer pour la propriété immobilière, comme pour toute marchandise, des courbes d'offre et de demande ; soient O et D de telles courbes (fig. 1) établies pour une catégorie

1. *Journal Officiel. Débats parlementaires.* 1926, p. 3.103.

de propriété de même valeur, c'est à-dire de même qualité et de situation analogue, les prix de l'unité de mesure de surface de cette catégorie étant portés sur l'axe des abscisses et le nombre des offres et des demandes à ces différents prix sur l'axe des ordonnées.

Nos courbes se coupent au point V. Il est évident

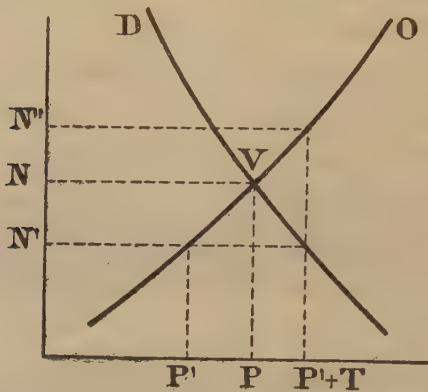


Fig. 1.

que, si la taxe n'existait pas, le nombre des transactions et le prix auquel elles s'effectueraient seraient donnés par les projections N et P du point V sur les coordonnées. Mais il y a une taxe, et le nombre des transactions s'établira alors en dessous de N , en N' , à un chiffre tel que l'intervalle compris entre les points correspondants des deux courbes soit égal à la taxe T . Il est inutile de nous étendre sur cela ; le prix de vente sera alors P' et le prix d'achat

$P' + T$, parce qu'à ces deux chiffres, il y aura respectivement le même nombre de vendeurs et d'acheteurs.

Supprimons la taxe maintenant : Si l'on pouvait dire que ce fut le vendeur qui en supporta tout le poids, le prix de vente deviendrait $P' + T$; or, à ce prix, nous avons N'' vendeurs et il ne reste toujours que N' acheteurs. Même raisonnement si l'on suppose que c'est à l'acheteur qu'elle incombait. Le prix va donc revenir se fixer en P , où nous avons le même nombre d'offres et de demandes, et il semble alors, à premier abord, que la taxe dût être payée à peu près de moitié par le cédant et par l'acquéreur.

Nous avons tracé là des courbes quelconques, de façon à fixer les idées ; ne serait-il pas possible de déterminer maintenant approximativement leur forme, en considération des facteurs psychologiques qui influent sur les deux groupes en présence ?

N'envisageons tout d'abord que la propriété de beaucoup la plus répandue, celle que l'on recherche en raison de son rapport, soit que l'on en fasse la location, soit qu'on l'exploite directement ou qu'on la possède pour s'y loger, cas auquel l'économie du loyer représente le rapport.

Nous pensons que, pour cette sorte de propriété, la courbe des demandes sera presque perpendi-

culaire à l'axe des abscisses (fig. 2), autrement dit, qu'une légère variation de prix amènera de grosses fluctuations dans le nombre des acheteurs éventuels, et cela parce que le prix offert est essentiellement fonction du revenu escompté.

Autrefois, en effet, l'achat d'un immeuble était presque la seule façon de placer son argent pour en

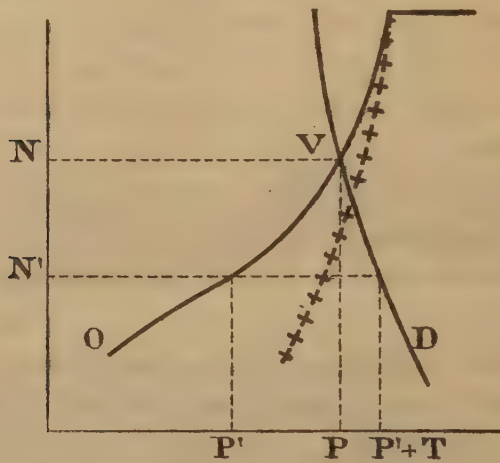


Fig. 2.

tirer un rapport, et il y avait sans doute des gens qui se seraient résignés à mettre un prix considérable pour en faire l'acquisition, mais aujourd'hui, les valeurs mobilières constituent un immense débouché aux capitaux en quête d'emploi. Il y a un taux moyen de l'intérêt sur le marché national, et s'il existe de nombreux taux en dessous

ou en dessus de lui, en raison des plus ou moins grandes garanties que semblent offrir les placements, il s'établit nécessairement un rapport entre les pourcentages des revenus susceptibles d'être tirés des différentes formes du capital.

Il est néanmoins évident que tous les individus ne portent pas la même estimation sur la sûreté d'un placement déterminé, et c'est pour ce motif qu'ils ne sont pas tous décidés à investir une égale somme d'argent pour recueillir le revenu fourni par ce placement ; leur offre varie en conséquence du jugement de chacun sur la commodité, la sécurité et les probabilités d'accroissement du revenu, mais ce facteur ne saurait provoquer des différences d'appréciation considérables chez les divers acheteurs.

Par ailleurs, d'autres considérations que celle du revenu influent-elles sur les courbes des demandes de la propriété immobilière ?

On pourrait concevoir qu'il s'attache à la possession de la terre certains avantages en dehors de son rapport matériel, par exemple une plus grande part dans le pouvoir politique ; ce n'est plus actuellement le cas dans aucune grande nation : nous pouvons cependant noter en passant, puisque nous étudions ici l'incidence de la taxe d'une façon générale, que de telles institutions sont de nature à incliner les courbes de demandes. Il y a d'autre part parfois, dans la législation, des dispositions obli-

geant certaines personnes à l'achat d'immeubles, par exemple, en France, les Compagnies d'assurances, mais les applications de telles prescriptions restent si exceptionnelles qu'on ne peut leur attribuer d'importance au point de vue économique.

Peut-être objectera-t-on à tout ceci que ce sont là des vues trop théoriques, que, pratiquement, beaucoup de gens ne possèdent pas une notion précise du revenu, que le paysan ignore presque entièrement le placement et ne connaît que deux façons d'employer son épargne : le fameux bas de laine et la terre qu'il cultive. Ainsi, dira-t-on, comme l'argent entassé ne procure aucun revenu, alors que la propriété foncière en donne un, il y a des acheteurs à n'importe quel prix, et la courbe des demandes s'incline.

Nous pensons que le capital a pris un tel rôle dans la production que l'épargne reste de moins en moins inactive et que l'individu qui, actuellement, n'accorde sa confiance qu'aux billets de banque ou à la terre est heureusement une exception qui tend à disparaître. Puis, le paysan n'aime pas offrir beaucoup plus que son voisin. Il n'en reste pas moins vrai que le placement immobilier semble à la plupart des hommes assurer une sécurité supérieure à celle des autres placements, et c'est à cela qu'il doit d'être tant recherché et de procurer un intérêt aussi modique.

Voilà donc un premier point acquis, la faible inclinaison de la courbe des demandes sur l'axe des abscisses.

Si les vendeurs ne prenaient en considération que le revenu, la courbe des offres serait également très peu inclinée, pour les mêmes raisons, et il en sera sans doute effectivement ainsi pour sa partie supérieure, quoique, s'il y a peu d'acheteurs à n'importe quel prix, il y a certainement pas mal de gens qui ne sont vendeurs à presque aucun prix, parce qu'attachés sentimentalement à leur propriété.

Mais, à mesure que notre courbe descend, elle va s'incliner fortement, comme le montre notre figure 2, et cela parce qu'il y a une partie des vendeurs qui est obligée de vendre, ou, plus simplement qui a besoin d'argent et est, en conséquence, résignée à se défaire de son bien à un prix inférieur à celui qu'elle lui attribuerait normalement, en raison du revenu et des garanties qu'il leur offre. L'on pourrait, sans doute, faire un raisonnement analogue pour la plupart des ventes, mais il semble plus particulièrement exact au sujet de la propriété immobilière, car celle-ci représente presque toujours une forte quote-part dans la fortune des individus, si bien que sa réalisation est susceptible de leur procurer des ressources relativement considérables.

C'est l'existence de cette inclinaison de la courbe

des offres qui nous explique que, comme on l'a remarqué avec chiffres à l'appui, le taux de l'impôt ait pu à plusieurs reprises être majoré en France sans que le volume des transactions en semble notablement restreint. Si la courbe des offres avait la même forme que celle des demandes, la moindre majoration de taxe réduirait considérablement le nombre des transactions.

Voilà un second point acquis : la courbe des offres est beaucoup plus inclinée que celle des demandes.

Il suffit de se reporter à ce que nous avons dit au début de cette démonstration pour déduire la conséquence de ceci au point de vue de l'incidence de la taxe de mutation : elle retombera, pour la plus grande part, sur le vendeur ; il est en effet évident que ce raisonnement, que nous avons fait pour une même catégorie de propriété immobilière, peut se répéter pour toutes les autres, et que nous aurons alors une infinité de couples de courbes, qui, tous, offriront les mêmes caractéristiques.

Il y a plus : l'établissement d'une taxe sur les ventes d'immeubles ou sa majoration ont pour résultat de diminuer la commodité offerte par le placement foncier aux acheteurs éventuels, si bien qu'ils provoquent un déplacement des courbes des demandes vers la gauche et qu'il y a là un phénomène qui contribue encore à réduire la portion de

cette taxe qui incombe finalement à l'acquéreur.

Et maintenant, que va-t-il advenir en période de pénurie ou d'abondance de capitaux ? Nos courbes se déplaceront vers la gauche ou vers la droite, à peu près de la même quantité sans doute, à moins d'admettre que les réactions psychologiques suscitées chez les vendeurs et les acheteurs soient très différentes, ce qu'il n'y a aucune raison de supposer. S'il se produit un vaste krack financier, pour reprendre l'hypothèse de M. Malprade, nous ne voyons pas du tout que l'on puisse dire que l'acheteur se décide à prendre la taxe à son compte : d'abord, beaucoup de gens atteints par le krack seront également des propriétaires immobiliers et certains devront réaliser, ce qui inclinera les courbes d'offres ; quant aux courbes de demandes, elles seront influencées par deux forces contraires : certains ne pourront plus acheter tandis que d'autres apprécieront davantage qu'auparavant le placement immobilier ; nous ne pensons pas que cela provoque une variation sensible de la forme de ces courbes, qui pourront simplement se trouver déplacées vers la droite, et, même en admettant qu'elles s'inclinent, les mêmes raisons feront incliner celles des offres, si bien qu'il n'y aura pas grand changement dans l'incidence de la taxe.

S'il y a une crise agricole, il y aura dépréciation de la propriété rurale et déplacement des courbes

qui la concernent vers la gauche, puis, sans doute aussi, aplatissement des courbes d'offres, car le nombre des gens acculés à la vente augmentera, alors que ces courbes se redresseront au contraire en période de prospérité : la part de l'impôt de mutation payé par le vendeur augmentera donc dans le premier cas et diminuera dans le second.

Nous pouvons envisager ainsi toutes les hypothèses possibles, elles ne nous amèneront jamais à conclure que la courbe des demandes puisse être plus inclinée que celle des offres, pour quelque catégorie de propriété que ce soit, et on peut, par conséquent, admettre que l'acquéreur supporte toujours moins de la moitié de la taxe.

Nous avons considéré jusqu'à présent la propriété bâtie ou non, que l'on recherche pour son rapport, et qui constitue d'ailleurs la règle générale, mais il y a des cas particuliers où les biens immeubles, quoique susceptibles de procurer un revenu, sont en outre appréciés pour d'autres raisons.

Tout d'abord, celui de la propriété dite d'agrément : nous pensons que la valeur vénale de celle-ci peut parfois ne pas être en rapport avec sa valeur locative parce que, d'une part, sa possession pleine et entière permet, si l'on peut dire, de la marquer du cachet de sa personnalité dans une plus large mesure, et que, d'autre part, il s'attache souvent à cette possession une satisfaction d'orgueil. Il est

donc possible que les courbes de demandes de la propriété d'agrément soient beaucoup plus inclinées que celles de la propriété de rapport, et que la répartition de la taxe soit moins inégale. Il arrive aussi, par contre, qu'une même catégorie de propriété d'agrément ne contienne qu'un très petit

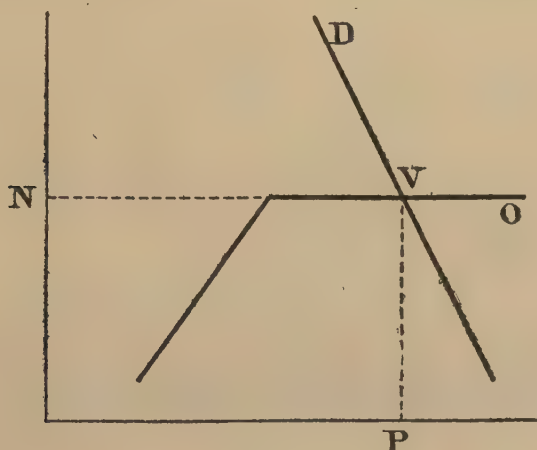


Fig. 3.

nombre d'unités, ou même une seule (un château historique, par exemple) et nous avons alors une courbe d'offres (fig. 3) parallèle à l'axe des abscisses à partir du point correspondant à ce nombre d'unités. Un tel palier existe d'ailleurs pour toutes les courbes d'offres, mais ce qu'il y a de spécial ici, c'est qu'il est possible que ce soit sur son parcours que se trouve le point d'intersection avec la courbe

des demandes et qu'il en est même toujours ainsi au cas où il n'y a qu'une unité offerte. On voit immédiatement que la part de l'impôt supportée par le vendeur augmente alors jusqu'à pouvoir atteindre sa totalité.

Un second cas particulier est celui d'un immeuble déterminé recherché spécialement par un ou

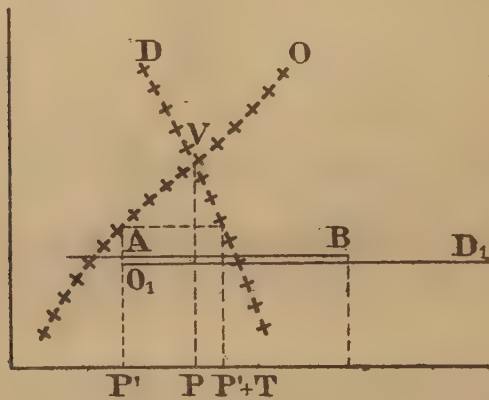


Fig. 4.

plusieurs amateurs, par exemple une terre enclavée dans un autre domaine, ou une maison désirée pour des motifs de sentiment. Admettons, pour simplifier, qu'il n'y ait qu'un amateur ; le raisonnement serait à peu près le même s'il y en avait plusieurs.

Notre courbe d'offre devient une droite parallèle à l'axe des valeurs, infinie vers la droite et limitée à gauche par le point A correspondant au prix minimum exigé par le vendeur, lequel est, naturelle-

ment, égal ou supérieur au prix de vente déterminé par l'intersection des courbes normales d'offres et de demandes. Celle de la demande se confond avec elle, mais est limitée à droite par le point B correspondant au prix maximum offert par l'amateur. Nous avons tracé ces courbes O_1 et D_1 (fig. 4), ainsi que les courbes normales pour l'unité de surface de la propriété considérée, O et D .

Il y aura donc ici plusieurs prix de vente possibles.

Si le vendeur sait profiter de la situation et porte ses exigences au niveau de la limite que s'est fixée l'acheteur, ce qui nous semble devoir être le plus fréquent, c'est lui qui devra supporter la taxe pour faire l'affaire. Si au contraire il demande et maintient un prix dont la différence avec cette limite soit égale ou supérieure à la taxe, c'est à l'acquéreur qu'elle incombera en totalité. Nous aurons évidemment, entre ces deux résultats extrêmes, une gamme complète de solutions intermédiaires. Voici la seule circonstance, tout à fait exceptionnelle du reste, où l'on puisse affirmer que l'acheteur paye parfois la majorité de la taxe.

Lorsqu'il y a plusieurs amateurs, la part du vendeur a encore bien plus de chances d'être toujours la plus grande, car le point A se trouve reporté au prix offert par le second dans l'ordre des plus offrants.

Nous sommes cependant là dans l'hypothèse que

certains auteurs envisageaient tout à l'heure, celle dans laquelle l'acheteur est beaucoup plus poussé vers l'opération que le vendeur, où, mieux même, il y a plusieurs acquéreurs et un seul vendeur et il semblerait, à premier abord, que leur affirmation soit exacte et que l'acquéreur fasse le sacrifice de la taxe ; or, il n'en est rien. C'est d'ailleurs le cas que nous supposions plus haut pour la propriété d'agrément, où il y a un nombre très limité de vendeurs, avec cette différence que la courbe des demandes présente ici des gradins plus prononcés et qu'on ne peut la ramener à une ligne continue pour faciliter le raisonnement, si bien que les courbes, au lieu de se couper en un point, se confondent sur une certaine longueur. Prenons un exemple concret :

Un champ est spécialement convoité par 2 propriétaires voisins X et Y désireux d'arrondir leur domaine. La valeur vénale de ce champ sur le marché de la région serait normalement de 7.000 fr. X est résigné à payer jusqu'à 10.000, Y jusqu'à 9.300 seulement. La taxe est de 20 p. 100. Le vendeur Z, sous-estimant le désir de X et de Y, soit de son fait, soit en raison de l'habileté déployée par ses protagonistes, veut tirer 8.000 fr. de son champ. Avec la taxe de 1.600 fr. cela fait 9.600 fr. à verser pour l'acquéreur. Y n'est pas intéressé. X fait affaire. Est-ce lui qui supporte toute la taxe ? Du tout, car

si elle n'avait pas existé, X et Y auraient surenchéri l'un sur l'autre jusqu'à ce que X offre plus de 9.300 fr., par exemple 9.350 fr. Le vendeur Z supporte donc la taxe dans la mesure de 1.350 fr. et l'acquéreur X de 250 fr. La part de ce dernier sera encore bien plus petite s'il a réussi à convaincre Z d'abaisser son prix de 8.000 fr. en raison de la taxe. Si Z, plus avide ou plus rusé, avait cherché à maintenir un prix proche du maximum de X, il serait obligé de descendre à environ 8.330 fr. pour arriver à traiter et l'on peut dire que c'est encore lui qui supporterait la grosse part de l'impôt.

Bien entendu, nous avons supposé dans tout l'ensemble de cette discussion que la demande se rencontrait librement avec l'offre. Il arrive cependant parfois qu'un vendeur négocie avec un certain acheteur en dessous du prix qu'il aurait pu trouver de son immeuble en donnant quelque publicité à ses intentions de cession, mais que ce soit par ignorance, par indifférence ou par l'effet du désir de favoriser cet acheteur, une telle vente n'en constitue pas moins, partiellement, une donation déguisée, et personne n'a jamais eu la prétention d'établir que ce fut le donateur qui supportât le poids des droits de mutation.

CHAPITRE II

LES AVANTAGES DES IMPOTS DE MUTATIONS.

SECTION I

Au point de vue financier.

On peut trouver, sous le rapport de la technique financière, quatre qualités à la perception des impôts sur les ventes d'immeubles :

A. CES IMPOTS RÉTRIBUENT DIRECTEMENT UN SERVICE RENDU PAR L'ÉTAT.

Il paraît souhaitable que les frais de certains services publics assumés par l'Etat soient couverts par ceux qui en sont les seuls usagers ou les principaux bénéficiaires. L'enregistrement et la transcription constituant, sans aucun doute, des formalités utiles surtout aux propriétaires, on ne peut qu'approuver l'Etat de tenter de rentrer dans les débours qu'elles lui occasionnent par la perception d'une taxe sur les

intéressés plutôt que par les recettes normales procurées par les divers impôts. Nous avons d'ailleurs déjà donné cet argument pour justifier l'existence des taxes de mutation.

D'autre part, certains économistes, entre autres Paul Leroy-Beaulieu, ont soutenu que l'impôt devait être considéré comme une prime d'assurance payée par l'individu à l'organisme social en contre-partie de tout ce qu'il lui procure, notamment la sécurité ; on pourrait alors estimer que les impôts de mutation répondent à une bonne technique financière, en faisant remarquer que l'Etat assure à chaque propriétaire la sûreté de sa possession, mais cette théorie de l'impôt-prime d'assurance semble inacceptable à cause de l'impossibilité complète qu'il y a à fixer son taux pour chacun d'une façon satisfaisante ; même si on s'y ralliait, il resterait encore qu'une prime d'assurance doit être égale pour chaque unité de temps, alors que les impôts de mutation ne le sont aucunement, et que la protection de la propriété contre la force n'intéresse pas exclusivement les propriétaires, mais aussi l'ordre créé par la civilisation dans l'intérêt général.

Il faut donc considérer ces impôts comme conformes à un idéal de bonne répartition, en tant qu'ils sont le prix des services précis de l'enregistrement et de la transcription rendus à chaque propriétaire successif par l'Etat, mais non en tant qu'ils puissent

être envisagés comme le paiement de la sécurité que ce dernier procure à la propriété.

B. ILS SONT D'UNE PERCEPTION FACILE
ET D'UN BON RENDEMENT.

Les transmissions d'immeubles peuvent difficilement échapper à la vigilance du fisc, et les règles édictées pour la répression de la fraude ne permettent guère à l'assujetti d'éluder une grande partie des impôts qui les frappe. De plus, au cas de non-paiement, l'Administration à toutes chances de pouvoir récupérer ce qui lui est dû sans avoir à engager des poursuites très onéreuses. Tout ceci explique que les frais occasionnés par le recouvrement de ces impôts soient peu élevés, et que leur rendement soit très supérieur à celui de la plupart des impôts directs. M. Krantz, rapporteur général du budget de 1897, faisait alors remarquer que les frais de perception s'étaient élevés, en 1894, à 3,18 % pour l'enregistrement, 4,92 % pour les contributions directes, 6,03 % pour les indirectes et 6,79 % pour les douanes.

C. ILS SONT ÉLASTIQUES.

On estime parfois qu'un bon système fiscal doit comporter quelques impôts élastiques, c'est-à-dire dont le taux soit susceptible d'être majoré en cas

de besoin sans que l'on ait à remanier sensiblement leurs règles de perception, et sans que leur élévation amène de gros inconvénients économiques immédiats ou une forte réduction du nombre et de l'importance des phénomènes à l'occasion desquels ils sont perçus. L'expérience a prouvé que les impôts de mutations répondaient assez bien à ces desiderata.

D. ILS ONT UNE INCIDENCE TRÈS LIMITÉE.

Il est inutile que nous nous étendions à nouveau sur la question de l'incidence ; rappelons cependant que les propriétaires, qu'ils le supportent en tant que vendeurs ou acquéreurs, ne peuvent le rejeter, même partiellement, sur les fermiers, locataires ou consommateurs, parce qu'ils sont sur le marché en concurrence avec des propriétaires qui n'ont pas eu à le payer. C'est l'avantage des impôts inégaux.

Chaque propriétaire ne peut non plus le faire supporter par le propriétaire suivant, puisque cela conduirait à une hausse indéfinie du prix de chaque propriété en fonction du nombre de mutations dont elle serait l'objet, ce qui est évidemment impossible.

La science des finances se trouverait certainement très simplifiée si l'on pouvait ainsi prévoir la

répercussion de tous les impôts et affirmer qu'elle soit limitée, mais n'oublions pas que l'injustice est ici la rançon de la qualité.

SECTION II

Aux points de vue économique et politique

Nous ne voyons, pour notre part, aux droits sur les mutations à titre onéreux, qu'un seul avantage économique, celui de favoriser la stabilité de la propriété foncière, que nous avons développé au début de cette étude.

Certains auteurs ont cependant invoqué d'autres arguments.

A. ILS FRAPPERAIENT LA RICHESSE ACQUISE EN ÉPARGNANT CELLE QUI SE FORME.

D'abord, les droits de mutation auraient l'avantage de frapper la richesse acquise et d'épargner la richesse en formation. C'est une distinction subtile et il faut préalablement fixer le sens des mots, car tous les impôts, en dehors des corvées, retombent sur une richesse acquise. On peut seulement distinguer, d'une part, les impôts qui, pour une période déterminée, frappent les revenus du capital ou les produits du travail perçus pendant cette période,

ou encore la consommation, d'autre part, ceux qui atteignent la richesse accumulée pendant les périodes précédentes. Ensuite, par « frapper », il faut entendre « être assis sur » et non pas « être payé avec ». Les impôts de mutation ne sont pas nécessairement prélevés sur le capital ; cela dépend de l'état de fortune du contribuable, de ses besoins, alors qu'un léger impôt sur le revenu peut obliger certains autres à l'attaquer.

C'est parce qu'ils sont assis sur le capital que les impôts de mutation le frappent toujours, même si celui qui doit les acquitter peut le faire en n'entamant que ses revenus.

Est-ce un avantage ? L'intérêt de la société est que le total des capitaux soit aussi élevé que possible, d'abord parce que le capital renferme, comme chacun sait, une énergie potentielle créatrice de richesses, ensuite parce que, plus les capitaux s'offrent nombreux sur le marché, moins ils sont largement rétribués, et plus par conséquent la part disponible pour payer le travail augmente, à moins que ce ne soient les prix de revient qui diminuent au bénéfice des consommateurs. On répète souvent que les gens qui sont poussés à gaspiller leurs revenus font « marcher le commerce » alors que, s'ils les entassent, les affaires risquent de pâtir ; c'est ce qu'on voit, aurait dit Bastiat ; ce qu'on ne voit pas, c'est que l'ouvrier dont l'effort est mieux

payé dès lors que le capital l'est moins, a, lui, un plus grand pouvoir d'achat, qu'il en est de même du consommateur qui achète un peu moins cher qu'auparavant, que le capital permet d'acquérir des machines, de faire bâtir des usines, de défricher des terres, par conséquent de fournir du travail, qu'enfin, les capitalistes cessent d'épargner quand le taux de la rétribution offerte à l'argent devient trop dérisoire et qu'alors, ils consomment leurs revenus (1). La meilleure preuve de tout ceci, c'est que, si jamais personne n'avait soustrait une portion de son gain aux dépenses faites en vue d'un bien-être immédiat, l'humanité serait encore à l'état sauvage. C'est à la multiplication du capital, et aussi aux progrès techniques dont il a été une des principales conditions, qu'en dépit de la loi des rendements décroissants, la population de l'Europe a pu augmenter depuis un siècle dans une proportion formidable, non seulement sans qu'augmente la misère, mais encore parallèlement à une extraordinaire amélioration du « standard of life » (2).

1. Voir à ce sujet Stuart Mill, *op. cit.*, livre I, chap. V.

2. Sur l'erreur des reproches adressés à l'épargne en matière de crises périodiques de surproduction. Voir Lescure, *L'épargne en France*, chap. I. Le rôle économique de l'épargne.

D'ailleurs, même si la constitution excessive des capitaux de production est la cause des crises ou du chômage persistant, n'y a-t-il pas là des phénomènes dont les inconvénients sociaux sont d'ordre purement moral, et ceux-ci ne sont-ils pas légers en

L'accroissement du capital individuel apparaissant comme un merveilleux agent de production et de meilleure répartition, il faut que la richesse s'accumule sans cesse, et, pour cela, qu'elle ait la perspective de la sécurité une fois acquise (3).

Une fois que l'on est d'accord sur l'utilité sociale de l'épargne, de toute l'épargne, et, par suite, sur la nécessité qu'il y a à la multiplier, comment pour-

comparaison des progrès économiques dont ils sont le symptôme ?

Chose curieuse, si on rejette sur l'abus général de l'épargne la responsabilité des crises ou du chômage, on arrive à ce résultat inattendu qu'une brusque augmentation de la population aurait pour effet d'y mettre fin ; or, elle ne ferait probablement en vérité qu'aggraver la situation, et cela prouve que les ruptures d'équilibre sont bien plutôt provoquées par l'inégale possibilité d'accroissement des productions agricole et industrielle. Nous en concluons qu'il est souhaitable que le législateur ménage plus spécialement la part de l'épargne qui se porte vers la propriété rurale ; c'est en ce sens, en même temps qu'en une sage restriction du nombre des naissances, qu'on doit rechercher l'amélioration constante de l'économie humaine. Il est alors certain que les droits de mutation, en entravant l'incorporation de nouveaux capitaux au sol (point où lequel nous aurons l'occasion de revenir), vont à l'encontre du but à atteindre.

3. Sans qu'il y ait lieu d'ailleurs de distinguer le capital productif du capital improductif, car si certains biens ne rapportent rien à ceux qui les possèdent, tous rapportent à la société ; même l'avare qui empile des billets de banque accomplit une œuvre utile ; en conservant des titres de crédit sur l'Etat, il ne fait que lui prêter sa fortune sans exiger d'intérêt ; s'il conserve de l'or, il consomme, il fait travailler d'autres hommes, tout comme celui qui achète des meubles ou des bijoux. Il ne faudrait pas dire, en considérant les cas exceptionnels où la propriété immobilière est improductive, que les impôts qui frappent sa transmission ont l'avantage d'atteindre parfois une richesse stérile.

rait-on soutenir qu'un droit de quelque importance assis sur elle ménage sa formation ? Ce serait un paradoxe. Il ménage peut-être les revenus, ce qui n'est pas pareil, mais il pousse à leur consommation (1) en décourageant de les accumuler, et c'est justement un des gros inconvénients des taxes de mutation que de persécuter ainsi le capital.

B. LEUR CHARGE S'ALLÉGERAIT EN TEMPS DE CRISE.

Une autre qualité des impôts sur les ventes d'immeubles serait d'être exceptionnellement sensibles aux crises économiques, d'avoir un rendement qui suive les fluctuations de la prospérité nationale, et d'être par suite automatiquement plus légers aux contribuables dans les périodes difficiles. On a développé ceci en reproduisant par périodes décennales le maximum et le minimum de valeurs déclarées, c'est-à-dire de capitaux mis en mouvement, de 1826 à 1905, ce qui donne en millions de francs le tableau suivant :

1. Par consommation, nous n'avons voulu entendre ici que l'acquisition de biens directs, dont beaucoup sont immédiatement ou rapidement périssables ; l'accumulation aboutit à l'acquisition des biens indirects, ne se détruisant généralement, comme c'est le cas des immeubles, que plus lentement, mais qui constitue, aussi au sens propre une consommation.

Périodes décennales	Résultats totaux	Année de chaque période			
		la plus forte		la plus faible	
1826-1835	11.785,7	1833	1.272,3	1831	1.087
1836-1845	15.063,2	1844	1.683,6	1836	1.337,4
1846-1855	14.847,5	1855	1.873	1848	970
1856-1865	20.137	1862	2.187,4	1859	1.808,8
1866-1875	21.573,9	1872	2.400,4	1871	1.478,7
1876-1885	24.401,1	1880	2.613,2	1885	2.148,4
1886-1895	21.073,5	1891	2.224,4	1899	2.078
1896-1905	20.563,8	1903	2.136,7	1901	1.963,1

et en rapprochant de ces chiffres les dates de crises économiques données par M. Juglar, qui sont 1826, 1830, 1836, 1857, 1864, 1873, 1882, 1890 et 1895. Il en ressortirait, paraît-il, une concordance très marquée.

Que faut-il penser de cette argumentation ?

1^o Le plus simple, pour apprécier le mouvement des valeurs soumises chaque année à l'impôt, est d'en tracer la courbe. Nous l'avons établie pour la période comprise entre 1826, année depuis laquelle il existe des statistiques précises, et 1913 (1). Nous avons délaissé le temps de guerre, pendant lequel le total des ventes est devenu très faible (338 millions en 1915), et celui d'après-guerre, où les trans-

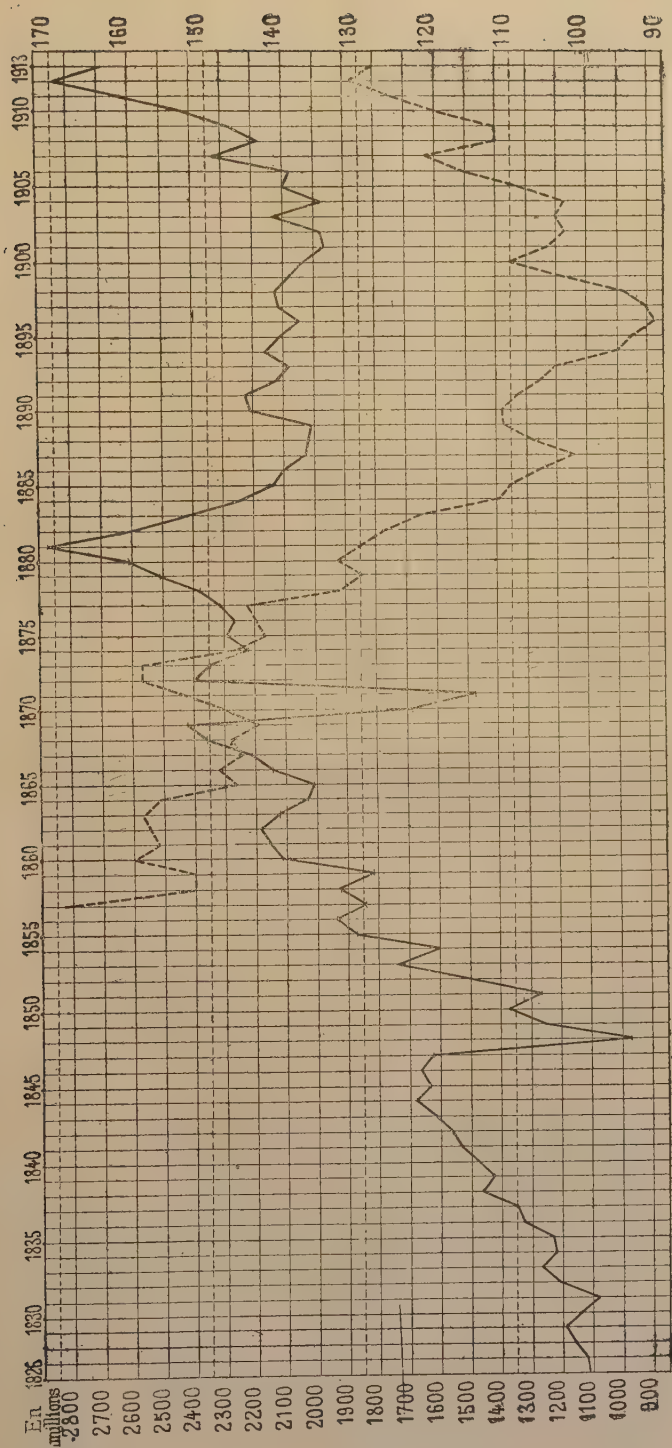
1. Les chiffres nécessaires ont été puisés dans le très intéressant rapport présenté par M. Salefranque au congrès de 1900 (p. 232 et 233) M. Salefranque n'y avait pas compris les droits de transcription perçus isolément, qu'on rencontre à diverses reprises dans les statistiques jusqu'en 1872 et régulièrement depuis 1873. Nous avons donc employé le même procédé pour les compléter de 1900 à 1913.

actions ont, au contraire, pris un essort exceptionnel ; la considération de ces années anormales ne saurait nous être utile ici. A côté de ce graphique, nous avons reproduit celui des variations de valeur de la monnaie, d'après les nombres indices des prix de M. March (1), depuis 1857. La coïncidence existe, mais elle n'est pas suffisamment marquée pour que l'on puisse dire que l'impôt devient léger en période de crise et de liquidation. Aux crises de 1857, 1873, 1881-82, 1907 a effectivement correspondu une diminution du poids de l'impôt. Il en a été de même en 1830, où l'influence des difficultés politiques a peut-être été aussi pour une part, comme c'est le cas très net en 1848, 1870 et 1914. Par contre, en 1836, aucune répercussion. En 1862-64, la réduction, commencée bien antérieurement à la crise, s'arrête avant sa fin et une reprise très marquée concorde avec sa liquidation.

Laissons de côté 1890, où la crise a été peu ressentie en France, pour constater qu'en 1900, la diminution a débuté deux ans avant la baisse des prix.

2^o Si le volume des transactions immobilières se trouve influencé par l'état général du marché, chose assez compréhensible, on peut observer que le rendement des impôts de consommation ou sur le

1. *Annuaire statistique de la France*, 1913, p. 224 de la partie rétrospective.



En trait plein : Diagramme du volume annuel des transactions immobilières de 1826 à 1913. (En millions de francs).
 En pointillé : Indices des prix de 1857 à 1913.

revenu offre un synchronisme beaucoup plus marqué avec les mouvements cycliques.

3^o Une diminution de la valeur soumise à l'impôt peut résulter, soit d'une baisse du prix de la propriété foncière, soit d'une restriction de la quantité des transactions. Nous n'avons pas de statistique qui nous permette d'évaluer cette quantité d'une façon précise pour chaque année. L'administration publiait avant la guerre, depuis 1878, le nombre des dispositions enregistrées, mais non le total des superficies sur lesquelles elles avaient porté, et il n'existe pas du tout une proportion constante entre ces deux chiffres, contrairement à ce que l'on pourrait penser ; la preuve en est que de 1878 à 1908, alors que la valeur globale des biens mutés baissait notablement, le nombre des opérations diminuait encore davantage, portant ainsi, au premier abord, à croire que le prix moyen de la propriété immobilière avait plutôt augmenté (1). Or, nous savons que cela est faux en ce qui concerne la propriété non bâtie : les évaluations officielles, qui fixent la valeur moyenne de l'hectare de terre en France à 1.830 fr.

1. Il y a eu, en 1878, 1.021.057 dispositions (non compris celles qui ne donnent ouverture qu'au seul droit de transcription). Ce nombre n'a presque cessé de diminuer jusqu'en 1908, où il était de 843.150. Le total des mutations ayant été respectivement en ces deux années de 2.382 millions et 2.176 mill. 1/2, le chiffre moyen de chacune a été de 2.333 francs en 1878 et de 2.581 fr. en 1908.

en 1879 et à 1.244 francs en 1908 (1) sont, malgré leurs inévitables approximations, en accord avec les constatations locales faites par les experts ou les résultats des ventes aux enchères. Dans l'ensemble, on peut les considérer comme exactes. Quant à la propriété bâtie, sa valeur totale a augmenté sans aucun doute en même temps que croissait son importance, ce qui explique la progression du rendement de l'impôt foncier, mais on n'a jamais cherché à établir des chiffres donnant les variations de valeur de son unité de mesure (2). Il est néanmoins plausible d'admettre que celle-ci s'est élevée en même temps que le coût de construction.

Les évaluations de 1887-1891 et 1900 faisaient ressortir entre ces deux dates une majoration de 2,77 % du nombre des bâtiments et de 13,07 % de leur valeur locative, alors cependant que le pouvoir d'achat de la monnaie était approximativement le même. On ne constatait un recul de valeur locative que dans quelques départements particulièrement atteints par la dépopulation ; à Paris, par contre, son élévation était très forte. Le rapprochement de ces deux chiffres semble bien indiquer un mouvement ascensionnel de la valeur locative moyenne,

1. *Bulletin de stat. et de lég. comparée*, 1913, p. 181.

2. On peut concevoir pour la propriété bâtie une unité de mesure, par exemple le mètre cube, dont on calculerait la valeur moyenne comme on a établi celle de l'hectare de terre.

quoique les constructions nouvelles, les usines notamment, aient eu souvent une importance très supérieure à celle des bâtiments anciens. Nous avons d'ailleurs pour Paris des statistiques plus précises et plus intéressantes, qui nous permettent de considérer, non le nombre des immeubles, mais celui des locaux : il y avait en 1878, 684.952 locaux d'habitation dont la valeur locative était de 331.918.100 francs (1), soit 485 francs par local, et, en 1908, 974.929 locaux d'une valeur locative de 583.164.854 francs (2), soit 598 francs par local. Cela nous donne une majoration d'environ 23 %, mais il est à remarquer :

1^o Que le revenu foncier avait augmenté entre les deux dates considérées, comme le montrent les résultats des évaluations de 1879 et 1908 pour la propriété rurale, qui ne révèlent qu'une baisse de revenu des 2/3 de la baisse de valeur vénale. L'augmentation de valeur était donc sensiblement inférieure à 23 %.

2^o Que, bien que le local d'habitation puisse être pris comme une unité à peu près constante, l'amélioration du niveau de la vie à la fin du siècle dernier a plutôt concouru à agrandir la surface moyenne des logements.

1. *Bulletin de statistique municipale de la Ville de Paris*, 1878.

2. *Annuaire statistique de la Ville de Paris*, 1908.

3° Que Paris est l'une des villes où la propriété bâtie a atteint le maximum de plus-value.

L'augmentation de valeur de la propriété bâtie en France, qui ne peut être déterminée avec précision, n'avait par conséquent pas été, à beaucoup près, de l'ordre de la dépréciation de 32 % qui avait atteint la propriété rurale, et, dans l'ensemble, l'unité de propriété immobilière avait perdu une part de sa valeur entre 1878 et 1908 (1).

Il apparaît alors que l'importance de la superficie moyenne sur laquelle a porté chaque transaction s'est nettement accrue de 1878 à 1908, par suite d'une lente réduction de la petite propriété ou d'un mouvement relativement plus actif de la grande.

Un phénomène analogue doit avoir lieu en période de crise. Il est probable que ce sont surtout des industriels, des commerçants, possesseurs de propriétés d'une certaine importance, qui sont obligés de réaliser, plutôt que les petits paysans propriétaires. La baisse de valeur de la propriété provoquée par la crise est alors en réalité beaucoup plus forte qu'elle ne semble l'être en s'en tenant au quotient de la valeur totale des biens échangés par le nombre des transactions, lequel quotient paraît au con-

1. On peut en effet admettre, d'après les statistiques que nous possédons, que les transactions portent approximativement sur des valeurs égales pour les deux sortes de propriété.

traire plutôt augmenter dans les années de crise et s'abaisser ensuite pendant la liquidation.

$$\text{Il était en 1880 de } \frac{2.613.200}{982.005} = 2.661 \text{ fr. ;}$$

$$\text{en 1881 de } \frac{2.872.100}{981.303} = 2.926 \text{ fr.}$$

$$\text{et en 1882 de } \frac{2.603.400}{980.680} = 2.654 \text{ fr.}$$

$$\text{En 1899 de } \frac{2.073.400}{850.558} = 2.437 \text{ fr. ;}$$

$$\text{en 1900 de } \frac{2.037.600}{833.323} = 2.445 \text{ fr.}$$

$$\text{et en 1901 de } \frac{1.963.100}{835.776} = 2.348 \text{ fr.}$$

$$\text{enfin en 1906 de } \frac{2.085.700}{818.173} = 2.549 \text{ fr. ;}$$

$$\text{en 1907 de } \frac{2.317.000}{848.894} = 2.729 \text{ fr}$$

$$\text{et en 1908 de } \frac{2.176.500}{843.150} = 2.581 \text{ fr.}$$

Par conséquent, alors que le rendement des impôts sur le revenu ou la consommation suit les fluctuations de la prospérité économique, parce que leur poids s'affaiblit automatiquement pour ceux qui sont les plus atteints par les crises, celui des impôts de mutation les suit pour une raison inverse : il y a baisse du prix moyen de la propriété, très sensible, pensons-nous, et il est bien évident que ce sont alors principalement les individus dont les affaires

pâtissent qui se résignent à vendre. Comme c'est le vendeur qui supporte dans tous les cas la majeure partie de l'impôt, il subit cette perte en plus de celle que lui cause la baisse de valeur de son bien. Est-ce là un avantage, que d'accabler ceux qui souffrent ?

C. ILS ENCOURAGERAIENT L'ÉTABLISSEMENT
DES FAMILLES-SOUCHES.

Quelques disciples de l'école de Le Play ont apprécié, au point de vue social, l'immobilisation de la propriété foncière que l'impôt sur les mutations ne peut que favoriser. Il est douteux que cette opinion rencontre maintenant beaucoup de crédit et qu'il y ait des gens qui pensent sérieusement que les obstacles apportés aux transactions peuvent aider à combattre le dépeuplement des campagnes. A un moment où la discussion offrait un plus grand intérêt pratique, M. de Foville écrivait (1) : « Beaucoup d'esprits, en France, ne trouvent pas mauvais qu'on mette à l'amende, pour ainsi dire, les gens qui se livrent au commerce des terres et des maisons, commerce à leurs yeux funeste, presque impie. Que le fils vive où a vécu le père, que le fils fasse le métier que son père exerçait avant lui, tel est leur idéal, et nous nous garderons bien d'en

1. De Foville, *Le morcellement*, p. 204.

médire, car ce serait médire d'un passé qui a droit au respect de ceux même qui ne le regrettent pas. Mais est-ce qu'il y a chance de voir jamais renaître l'ancienne architecture sociale ? . Nous pouvons envier à nos aïeux leur attachement au sol natal et aux traditions paternelles : les conditions de la vie ont changé. La grande révolution économique, dont la vapeur a été l'âme, a surtout eu pour effet de mobiliser les choses et les hommes, et, bon gré mal gré, il faut bien que les lois en tiennent compte. Contre ce besoin de mouvement qui devient le trait caractéristique des sociétés modernes, une fiscalité ruineuse ne saurait prévaloir » et il ajoutait plus loin pittoresquement « l'équilibre ici-bas peut se faire de deux manières, par l'immobilité absolue, comme pour les montagnes, ou par l'extrême mobilité, comme pour les mers. Or, de ces deux équilibres, il faut bien se persuader que le second est le seul auquel les sociétés humaines puissent désormais aspirer ».

Tout en rendant hommage à l'effort fourni par Le Play et son école, à l'intérêt qu'offre leur doctrine sociologique, on ne doit pas chercher dans l'impôt sur les mutations un des moyens de faciliter sa mise en pratique ; nous verrons que cet impôt semble au contraire plutôt concourir à compromettre la solution du problème de l'équilibre politique tel qu'il se présente dans nos sociétés modernes.

D. ILS RÉDUIRAIENT LE NOMBRE DES ACHATS

FAITS PAR DES ÉTRANGERS.

On a prétendu encore que l'élévation des taxes de mutation entravait, dans les périodes de dépréciation de la monnaie, comme celle que nous avons traversée en France après la guerre, l'acquisition des immeubles par les ressortissants étrangers. Nous ne le croyons pas, puisque ces taxes agissent en définitive presque exclusivement sur les prix de vente sans modifier sensiblement ceux d'achat.

CHAPITRE III

PRINCIPAUX INCONVÉNIENTS DES IMPOTS DE MUTATION

SECTION 1

Au point de vue financier.

A. ILS SONT IMPROPORTIONNELS ET INÉGAUX.

On a parfois reproché à l'impôt qui frappe les ventes d'immeubles en France de ne pas être rigoureusement proportionnel, et l'on a pu établir avec chiffres à l'appui, surtout avant la loi du 22 avril 1905, qu'une vente de moins de 50 francs supportait un droit relativement beaucoup plus élevé qu'une grosse vente. Nous ne nous arrêterons pas à cet argument. Même avant la guerre, il y avait peu de transactions de moins de 100 francs et, comme l'impôt sur les ventes se trouve en partie justifié par la nécessité de couvrir les frais engagés par l'Etat pour assurer l'enregistrement et la transcription des actes, il n'y a aucune raison pour qu'il soit strictement proportionnel.

Une seule improportionnalité nous paraît criti-

quable, c'est celle qui résulte de la surtaxe établie par la loi de 1925 et que la considération du coût des formalités ne saurait expliquer ; étant donné le caractère de l'impôt sur les mutations à titre onéreux, il est ridicule de vouloir le rendre progressif. Aucune des législations étrangères que nous avons étudiées n'est tombée dans cet excès.

Les taxes sur les transactions d'immeubles ont surtout le défaut de frapper très inégalement des contribuables possédant des facultés équivalentes ; elles sont inégales pour les différents individus, elles le sont aussi pour les différents propriétaires fonciers, sans que l'inégalité ait même l'excuse d'être basée d'une façon quelconque sur la diversité des charges personnelles de chacun ou de l'origine de sa fortune. A ceux qui objecteraient à cela que les impôts de consommation présentent le même inconvénient, on peut répondre que la comparaison n'est pas possible. Ou bien l'impôt de consommation frappe des denrées indispensables, et c'est alors un moyen de faire payer à chacun une part dans les contributions publiques, chose légitime, qui arrive d'ailleurs, avec moins de régularité, à être réalisée automatiquement en l'absence de tout impôt de consommation par l'effet de la diffusion des impôts directs, ou bien il frappe des objets de luxe, dont on peut se passer, et il atteint alors les gens les plus fortunés.

La propriété foncière n'est ni une chose que tout le monde achète, ni une chose de luxe (1), car si chacun pris séparément peut se passer de l'acquérir, la société ne peut subsister sans elle ; c'est un outil de production, l'outil de production par excellence, celui qui donne à l'homme les choses qui lui sont le plus nécessaires. Or les impôts qui atteignent les biens producteurs utiles ne se défendent par aucune des deux considérations que nous venons de faire valoir ; on ne peut les justifier qu'au cas où ils sont susceptibles d'être rejetés pour la plus grande part sur les consommateurs, c'est-à-dire où tous les biens d'une même espèce supportent la même charge. Nous savons qu'il n'en est pas ainsi pour les immeubles et que l'impôt de mutation est très irrégulièrement réparti entre les divers propriétaires. Le législateur s'est même plu à renforcer l'inégalité dans toute la mesure possible, par des variations fréquentes des tarifs, par de nombreuses lois d'exception et par l'adjonction de la taxe sur la première mutation, prélevée selon un taux différent sur une partie de ceux qui se trouvaient posséder un bien immeuble en 1926. On reste confondu qu'un régime qui a placé le mot d'Egalité dans sa devise ait pu consacrer de telles injustices.

1. Sauf l'exception négligeable de la propriété de pur agrément.

B. LEUR EXCÈS ENCOURAGE LA FRAUDE.

En dernier lieu, l'excès de droits d'enregistrement, comme celui de tous les droits, est une prime à la fraude ; malgré le réseau des mesures draconiennes édictées pour la réprimer, il est hors de doute que l'on fait en France un nombre considérable de fausses déclarations au fisc. Cela peut entraîner des suites fâcheuses pour des personnes qui n'ont pas participé à la fraude ou ne se sont tout au moins pas rendu compte de l'importance qu'il y avait pour eux à être à même de faire la preuve des prix de vente effectifs, telles que les mineurs et les femmes mariées.

On trouve parfois, dans les fissures de la législation, des moyens réguliers d'échapper au paiement d'une fraction des droits de mutation. C'est ainsi que la loi du 27 novembre 1918 sur les échanges d'immeubles ruraux, en exemptant de toute perception d'impôt les soultes et plus-values, permettait une fraude très lucrative, rendue désormais impossible par l'art. 13 de la loi du 30 juin 1923.

Signalons un autre de ces procédés, encore praticable actuellement, et qui ne manque pas d'originalité : D'après l'article 7 des statuts de la Banque de France, du 16 janvier 1808, les actions de cette institution, meubles en vertu de l'art. 529 du Code civil peuvent être immobilisées au moyen d'une déclaration signée sur un registre spécial : « les

actions immobilisées resteront soumises au Code Napoléon et aux lois de privilège et hypothèque, comme les propriétés foncières ; elles ne pourront être aliénées, et les privilèges et hypothèques être purgés, qu'en se conformant au Code Napoléon et aux lois relatives aux privilèges et hypothèques sur les propriétés foncières ». L'échange de telles actions contre un immeuble doit donc logiquement constituer une opération soumise, non au droit de 12 % sur les ventes, mais à celui de 5,40 % sur les échanges d'immeubles.

M. Flandin a posé la question au ministre des Finances (1) : « Est-il exact que les actions de la Banque de France peuvent être considérées comme « immeubles » et, comme telles, servir de moyen d'échange pour l'achat d'un immeuble, ce qui permettrait de ne payer que les droits d'échange au lieu des droits de mutation ordinaires. » Le ministre y a répondu affirmativement (2) : « Les actions immobilisées de la Banque de France sont considérées, par une fiction légale, comme de véritables immeubles. Par suite, sauf le cas de fraude, leur échange contre d'autres immeubles est possible des droits ordinaires applicables aux échanges. »

Depuis les réductions apportées à l'impôt sur les ventes, la combinaison dont il s'agit n'offre d'ail-

1. Question n° 4248 du 24 mai 1929.

2. *Journal officiel*, 28 juin 1929. Chambre. Déb., p. 2299.

leurs pas un intérêt considérable pour les contribuables.

Elle entraîne en effet la perception des taxes suivantes :

1° Le droit de 0,30 % prélevé lors de l'acquisition des actions de la Banque de France par l'acheteur de l'immeuble (L. du 26 avril 1930, art. 5, 2 ^e al.).....	0,30
2° La taxe hypothécaire de 0,48 % exigible sur la déclaration d'immobilisation de ces actions	0,48
3° Le droit d'échange de 5,40 %	5,40
4° La taxe de première mutation (1,50 + 1,50 %)	3,00
5° Le droit de transcription de 2,40 % et la taxe hypothécaire de 0,48 %, auxquels est soumise la déclaration de remobilisation des actions à faire par l'ancien propriétaire de l'immeuble (1).....	2,88
6° Le droit de 0,30 %, exigible lors de l'aliénation des actions que ce dernier est obligé d'effectuer pour entrer en possession du prix	0,30
Soit au total	12,36

alors que les ventes régulières ne donnent plus actuellement ouverture qu'à un impôt de 15 %, plus la surtaxe au cas où la valeur excède 300.000 francs.

L'avantage ressort à un pourcentage d'environ 3, mais il faut tenir compte de ce que l'immeuble ainsi échangé n'est pas libéré de la totalité de la taxe sur la première mutation, et que le complément de celle-ci, soit 1,50 %, resterait à percevoir lors de la seconde mutation dont il ferait l'objet. D'autre

1. Magnéro. V° *Banque de France*, n° 2, alinéa 6.

part, la complication des formalités nécessaires pour recourir à un tel procédé augmente nécessairement les honoraires des officiers ministériels appelés à y prêter concours, et leur longueur peut être gênante ; enfin, et surtout, le cours des actions est à même de subir des variations d'une certaine amplitude entre le moment de l'achat, celui de l'acte d'échange et celui de la revente, ce qui rend nécessaire une étroite entente des contractants pour la répartition des risques : c'est une considération qui a sans doute beaucoup contribué à restreindre le champ d'application de cette fraude dans les temps de dépression boursière que nous venons de traverser.

D'après les renseignements que nous avons pu nous procurer, elle n'aurait pas été pratiquée dans l'ensemble de la France pour plus d'une dizaine d'actes d'aliénations d'immeubles au cours de ces trois dernières années.

SECTION II

Aux points de vue économique et politique.

A. GÉNÉRALITÉS.

L'impôt exerce une double action : A l'encontre des personnes qui le supportent, d'abord, à l'encontre de la chose sur laquelle il est assis ou de l'acte qui provoque son paiement, ensuite.

Les conséquences entraînées par les droits de mutation pour les propriétaires fonciers qui en sont les tributaires, sont celles de tout impôt évalué d'après un capital, prélevé dans presque tous les cas sur le capital, et portant par suite atteinte au principe utile du droit de propriété de l'épargne.

N'est-il pas possible de déterminer si certaines catégories d'individus sont plus particulièrement frappées et quelles sont ces catégories ? Il y a d'abord les propriétaires obligés de réaliser, en période de crise comme en temps normal ; cela est évident, nous l'avons vu ; il semble de plus que la propriété bâtie soit relativement plus éprouvée que la terre et que les petits propriétaires le soient plus que les grands. L'Administration ne nous donne malheureusement que rarement des documents à ce sujet : le dernier en date remonte à 1894. Il consiste en un tableau des ventes immobilières ordinaires dans leur détail, dressé par la Direction de l'enregistrement à la suite d'une enquête effectuée par ses agents. Cet intéressant travail devait être renouvelé en 1914, il n'a pu l'être en raison de la Guerre.

Il distingue les biens urbains des biens ruraux, entendant par les premiers ceux qui servent surtout à l'habitation et par les seconds ceux qui sont principalement exploités au point de vue agricole ; c'est une classification qu'il ne faudrait pas confondre avec celle des propriétés bâties et non bâties

établie par les contributions directes. M. Maleprade (1) a étudié d'une façon très suggestive ce tableau (2) et c'est de ses observations que nous nous sommes inspirés ici.

En premier lieu, les ventes réalisées en 1894 et classées d'après leur nature ont donné lieu à la perception des droits suivants :

1 ^{er}	Immeubles urbains.....	65.107.160
2 ^e	— ruraux.....	54.484.010
3 ^e	— ruraux et urbains	10.643.740
Total.....		130.234.910

La propriété urbaine a donc supporté une charge supérieure à la propriété rurale. Le tarif étant le même, faut-il en conclure que la propriété urbaine représente une valeur supérieure à la propriété rurale ? Non, puisque d'après une enquête effectuée en 1898 par l'Enregistrement, c'est-à-dire 4 ans après, alors que la propriété bâtie n'avait fait que s'accroître et que la terre poursuivait un mouvement de baisse de valeur, la fortune immobilière de la France s'élevait à 107 milliards environ, dont 51 pour la propriété urbaine et plus de 56 pour la rurale. On peut donc supposer que les biens urbains circulent davantage que ceux des campagnes.

En second lieu, les prix globaux des immeubles

1. Maleprade, *op. cit.*, p. 169 et suiv.

2. Tableau reproduit par M. Salefranque, p. 238.

ruraux vendus classés d'après leur importance se décomposent ainsi :

Total des 3 premiers échelons (en-dessous de 5.000 frs.).....	377.352.600
4 ^e échelon (de 5.000 à 10.000)	115.932.900
Total des 5 ^e et 6 ^e échelons (de 10.000 à 50.000)	192.485.000
Total des 6 ^e à 29 ^e échelons (au-dessus de 50.000)	106.724.200
	792.494.700

Or, l'administration des contributions directes évaluait en 1884 à :

5.211.456 hect.	la surface occupée par la très petite propriété (0 à 2 ha.)
7.543.347 hect.	la surface occupée par la petite propriété (2 à 6 ha.)
19.217.902 hect.	la surface occupée par la moyenne propriété (6 à 50 ha.)
17.415.599 hect.	la surface occupée par la grande propriété (au-dessus de 50 ha.)

La comparaison de ces deux tableaux ne saurait donner des résultats d'une valeur très précise : d'une part, des petites ventes ont certainement porté sur des parcelles de grandes propriétés, et d'autre part, la classification n'a pas été faite sur les mêmes bases, elle a été établie d'après la valeur dans le premier et d'après la surface dans le second. En 1894, la valeur de la propriété rurale devait être plutôt inférieure à celle qu'a constatée l'évaluation de 1908, car le point le plus bas a été atteint, de

l'avis général, vers 1900, et a été suivi ensuite jusqu'en 1914 d'une réaction assez sensible, parallèle d'ailleurs au mouvement général des prix. Comme la grande propriété se vend proportionnellement meilleur marché que la petite et semble être plus répandue dans les régions les moins fertiles, on peut lui fixer un prix moyen de 1.000 frs. l'hectare et rapprocher les deux dernières catégories de nos tableaux : Alors que la grande propriété représente plus du tiers de la surface totale de la France, elle a supporté moins du septième de l'impôt de mutation perçu et la comparaison des autres compartiments nous confirme que la petite propriété doit faire l'objet de ventes beaucoup plus fréquentes que la grande. Malgré la fragilité de la méthode statistique que nous avons employée ici, il est difficile d'admettre que l'erreur puisse être de l'ordre des différences constatées, et ceci se trouve d'ailleurs entièrement en accord avec ce que l'on constate chaque jour : les grandes propriétés restent souvent longtemps dans les mêmes familles, elles appartiennent aussi parfois à des sociétés, alors qu'il est rare de trouver un lopin de terre qui soit conservé par plusieurs générations successives sans que des ventes soient venues corriger les effets de la loi successorale.

Les conséquences entraînées par l'impôt pour son objet, c'est-à-dire ici pour les transmissions de

biens immeubles à titre onéreux, peuvent se ramener à deux : d'une part, un écart entre le prix de vente et le prix d'achat égal au montant de l'impôt, autrement dit une diminution du prix de vente et une augmentation du prix d'achat, en même temps que se produit une baisse de ces deux prix provoquée par la moins grande commodité du placement foncier ; d'autre part, une réduction du volume des transactions, qui dépend uniquement de l'inclinaison des deux courbes d'offres et de demandes.

Il est impossible d'évaluer avec exactitude la baisse de valeur de la propriété causée par les droits sur les ventes. D'abord, l'exagération de ces droits s'incorpore à un ensemble de mesures qui atteignent en France les biens immeubles, et tendent toutes par suite à les déprécier et à diminuer la confiance qu'on leur témoigne généralement, sans que l'on puisse préciser la part de chacune d'elles. Ensuite, d'autres facteurs agissent concurremment, soit dans le même sens : dépeuplement des campagnes, développement des placements mobiliers, création de besoins nouveaux chez la plupart des individus par l'accroissement du luxe et du confort, soit en sens contraire : extension des grandes villes, enrichissement des paysans aux cours de certaines périodes (par exemple de celle qui a suivi la dernière guerre), etc...

La considération des rares enquêtes qui nous donnent les variations de valeur de la propriété ne

saurait donc nous être de quelque secours ici, mais l'influence des taxes de mutation sur cette valeur n'en est pas moins certaine, indiscutable, et l'Administration, nous l'avons vu, reconnaissait déjà, après les résultats de l'évaluation de 1908-1913, sa prépondérance (1).

Pas plus que les variations de la valeur, celles du volume des transactions ne peuvent être attribuées uniquement à l'impôt, mais nous possédons sur ce volume des statistiques beaucoup plus précises et plus fréquentes et nous pouvons rechercher s'il a été sensiblement affecté par les changements apportés au taux des droits d'enregistrement.

Le graphique des totaux de capitaux frappés chaque année de 1826 à 1913, que nous avons déjà tracé, ne semble s'être senti d'aucune des légères majorations apportées aux tarifs entre ces deux dates. La période d'après-guerre peut nous fournir des indications beaucoup plus intéressantes, puisqu'elle a été marquée de nombreuses et fortes modifications de tarifs en un laps de temps assez court. On n'a pas encore publié, pour les années postérieures à 1921, ces comptes détaillés des produits de l'enregistrement dans lesquels ont été puisés les chiffres que nous avons rapportés jusqu'à présent

1. Nous verrons que l'on estime actuellement à 30 % la baisse de valeur absolue de la propriété rurale depuis 1913 en France. Les augmentations des impôts de mutation n'ont, sans aucun doute, pas été étrangères à cette chute.

TABLEAUX A (en milliers de francs)

Années	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Total
1919	49.104	21.920	31.207	44.306	47.354	64.622	67.812	47.895	40.168	54.075	51.071	64.316	547.653
1920	70.876	64.144	80.923	85.029	82.036	89.382	57.271	47.636	50.506	70.748	79.565	81.417	859.536
1921	64.218	64.066	72.097	73.691	62.912	60.756	61.315	49.521	45.312	64.379	64.239	74.488	756.994
1922	67.850	57.299	72.997	72.462	74.535	69.734	72.238	59.800	52.862	71.247	75.427	79.873	826.324
1923	83.952	75.434	96.611	84.520	88.444	88.590	89.998	68.996	60.050	85.622	87.790	91.443	1.001.450
1924	105.691	129.026	176.487	94.439	87.624	90.215	106.088	79.895	73.345	103.872	100.814	120.272	1.267.268
1925	108.901	96.272	115.708	119.402	111.858	110.148	145.124	85.493	83.398	119.337	126.994	178.850	1.401.485
1926	133.002	107.209	148.054	217.314	128.518	151.870	287.083	142.333	66.738	94.265	100.969	105.297	1.682.652
1927	80.877	77.868	100.451	99.929	103.526	104.255	117.065	94.984	70.753	94.786	100.148	114.306	1.158.948
1928	106.172	99.957	119.356	113.222	121.171	123.980	134.136	102.022	89.135	127.324	129.165	146.418	1.412.058
1929	137.585	115.861	148.681	149.122	144.747	129.275	115.729	122.311	96.831	132.846	128.861	130.155	1.531.310
1930	143.434	135.098	110.582	100.456	136.511	152.227	148.529	106.651	90.644	130.310	121.983		
1931	15.956	14.463	15.856	16.822	16.061	16.095	17.524	10.826	10.448	15.373	16.606	17.125	183.158

au sujet du nombre des transactions et de leur montant global. On trouve néanmoins, dans les « situations des recouvrements budgétaires » établies pour chaque mois par le Ministère des finances (1), le total approximatif du produit de l'impôt d'enregistrement perçu sur des mutations à titre onéreux d'immeubles et droits immobiliers. Nous avons condensé les chiffres donnés depuis 1919 dans un seul tableau (tableau A) dans lequel nous avons rappelé ceux de 1913, et avons ensuite divisé chacun d'eux par le taux du droit d'enregistrement sur les ventes en vigueur pendant la majorité du mois considéré, de façon à obtenir des indices représentatifs de la somme de capitaux mis en mouvement. Ce procédé donne une erreur d'autant plus négligeable, que les statistiques détaillées ont toujours montré que les ventes assujetties au tarif normal formaient la presque totalité des actes imposés. Après avoir additionné les résultats ainsi acquis par trimestre, pour mieux dégager le sens du mouvement en fondant les oscillations purement accidentelles que décrivent parfois les chiffres mensuels, nous avons tracé la courbe de ces indices, reproduits dans le tableau B.

1. Publiées dans le *Bulletin de Stat. et de lég. comparée. Revenus de l'Etat*.

TABLEAU B.

	1 ^{er} trimestre	2 ^e trimestre	3 ^e trimestre	4 ^e trimestre	Totaux
1919...	10.318	21.897	22.239	23.780	78.234
1920...	30.849	36.635	15.541	23.173	106.198
1921...	20.038	19.736	15.615	20.310	75.699
1922...	19.814	21.673	18.490	22.655	82.632
1923...	25.600	26.155	21.900	26.485	100.140
1924...	41.120	22.689	21.569	27.079	112.457
1925...	26.740	28.450	26.167	35.431	116.788
1926...	32.355	33.180	33.076	20.035	118.646
1927...	17.279	20.514	18.853	20.616	77.262
1928...	21.699	23.891	21.686	26.860	94.136
1929...	26.808	28.209	25.977	32.655	113.649
1930...	32.426	37.432	28.818		
1913...	6.610	6.997	5.542	7.015	26.164

Dans l'ensemble on voit, à premier abord, que le volume des transactions a été à peu de chose près dans ces dernières années équivalent à celui d'avant-guerre. Nous ne possédons aucune évaluation précise de la valeur actuelle en francs-papier de la propriété ; on peut néanmoins affirmer qu'elle n'a pas suivi une ascension parallèle à celle des autres prix. Tandis que le prix de la propriété bâtie neuve a atteint un coefficient de 7 à 8, suivant le coût de la construction, celui de la propriété bâtie d'avant-guerre est resté fonction du revenu, limité dans la plupart des villes par les lois sur les loyers, et celui de la terre, qui s'est trouvé influencé par le dépeuplement des campagnes, par le taux de l'impôt de mutation et peut-être aussi par d'autres facteurs plus complexes, ne s'est élevé que dans une mesure

relativement faible. A défaut d'estimation officielle, nous avons interrogé sur cette importante question M. P. Caziot, membre de l'Académie d'agriculture, qui, en sa qualité d'expert, a pu faire en des points les plus divers du territoire, des observations très précises sur les variations des prix depuis la guerre. M. Caziot avait publié en 1924 une série d'articles (1) sur la valeur de la propriété rurale. Il constatait alors, qu'après une hausse en 1920, les prix s'étaient plutôt abaissés pendant les années 1921 et 1922 par suite du tassement des changes et de quelques difficultés dans certaines branches de l'agriculture, puis, qu'ils avaient subi une nouvelle poussée en 1923-1924. Le coefficient de majoration par rapport aux prix d'avant-guerre variait de 1 à 3 suivant les régions ; il atteignait 3 dans les départements les moins éprouvés par la crise agraire, comme ceux de Bretagne, alors qu'en certains endroits de l'Est ou du Midi, décimés par la dépopulation, on n'observait aucune augmentation. La hausse était d'autre part plus forte dans les pays d'élevage que dans ceux de culture. En résumé, M. Caziot estimait à ce moment au maximum à 0,75 % l'élévation moyenne pour l'ensemble de la terre en France. Il a traité à nouveau de ce problème dans une conférence prononcée à la Société des Agriculteurs de France, au

1: *Journée industrielle* des 25, 26 et 29 mai 1924.

mois de janvier 1934 ; après avoir rappelé que M. de Monicault, au douzième Congrès de l'Agriculture française, en 1929 avait évalué environ à 240 milliards notre capital foncier, et que M. Michel, dans une communication faite en mai 1930 à la Société de Statistique, le fixait à 306 milliards, M. Caziot a remarqué que la hausse constante qui a eu lieu de 1926 à 1929 s'était ralentie, puis arrêtée, et avait même été suivie dans certaines régions d'un fléchissement des prix, si bien qu'il pensait ce dernier chiffre un peu trop élevé. « La hausse en valeur apparente varie beaucoup suivant les régions, et, dans une même région, suivant qu'il s'agit de ventes de domaines ou de ventes parcellaires. On va du coefficient 2,5 à 5. La moyenne pour l'ensemble de la France, autant qu'on peut l'établir, ne dépasse pas 3,50, de sorte que la valeur d'ensemble des biens ruraux est au maximum de 240 milliards, chiffre énoncé par M. de Monicault l'année dernière. »

L'évaluation de M. Michel nous donnerait un coefficient un peu plus élevé (environ 4) (1) ; l'essentiel, devant ces chiffres forcément approximatifs, est de noter que ceux qui se trouvent constamment en contact avec des mutations rurales et se sont attachés à leur étude sont à peu de chose près d'accord.

1. On estimait la fortune immobilière de la France en 1914, y compris celle des trois départements recouvrés, à 144 milliards, dont 67 pour les propriétés bâties et 77 pour les propriétés rurales.

Il est beaucoup plus délicat encore d'apprécier la propriété urbaine. M. Caziot a fait à ce sujet une très intéressante enquête portant sur 693 immeubles adjugés à Paris devant le tribunal ou la chambre des notaires, entre le 1^{er} janvier 1920 et le 1^{er} août 1924 (1). Il n'a considéré que ceux auxquels aucune modification n'avait été apportée et dont la valeur d'avant-guerre pouvait être donnée avec certitude. La plus-value, très inégale suivant les arrondissements, était pour l'ensemble de 42,5 p. 100 (258 millions contre 181). En 1926 (2), M. Caziot admettait en moyenne le coefficient 3, les meilleurs quartiers, c'est-à-dire ceux de l'ouest de Paris, allant jusqu'à 3,5, alors que d'autres ne dépassaient pas 2, et il nous a donné 3 1/2 comme chiffre actuel moyen pour l'ensemble de Paris. Il faut voir là l'une des conséquences des lois limitatives du droit de disposition des propriétaires, qui ont grévé la propriété bâtie d'avant-guerre de si lourdes servitudes. Un exemple entre cent : un immeuble situé dans la partie la meilleure de la rue des Martyrs, d'une surface de 660m², a été adjugé le 17 février 1928 moyennant 478.000 francs soit 725 francs, le mètre, alors que si le terrain avait été nu et libre, il aurait aisément valu 2.500 francs le mètre. L'élévation relativement plus considérable que l'on constate

1. *Journée industrielle* des 11, 15 et 18 novembre 1924.

2. *Figaro* des 24 octobre 1926 et 15 décembre 1926.

dans certains arrondissements de Paris tient à leur extraordinaire développement, à l'ascension du prix des terrains et à la plus-value future qu'elle permet d'espérer pour les vieux immeubles, mais c'est un phénomène tout à fait particulier et l'on peut observer que, dans les villes de province, la valeur des maisons soumises aux lois sur les loyers dépasse rarement le triple de celle de 1913. Par contre, le prix des hôtels particuliers occupés par leur propriétaire ou des usines s'est souvent élevé dans une plus grande mesure, mais ces bâtiments, ainsi que les immeubles neufs, ne sauraient représenter qu'une assez faible part du volume total des transactions.

D'après l'évaluation publiée par le *Journal de la Société de Statistique de Paris*, fixant à 306 milliards la valeur de la propriété rurale de la France, celle de la propriété bâtie aurait été à la fin de 1929 de 254 milliards, soit 3,8 fois celle d'avant-guerre.

Notre tableau de nombres-indices montre qu'en 1928 le prix total des biens taxés a été de 3,6 fois et en 1929, de 4,3 fois celui de 1913, et encore faut il tenir compte de ce qu'il existe maintenant beaucoup plus de cas dans lesquels il peut être accordé une réduction de tarif, de sorte que l'augmentation du capital muté est en réalité plutôt plus forte que celle que fait ressortir la considération de ces indices. La conclusion, c'est que le volume

des transactions ne diffère pas sensiblement aujourd'hui de ce qu'il était en 1913.

Si nous suivons maintenant point par point la courbe tracée, que remarquons-nous ? La fin de la guerre est suivie d'une élévation très sensible du nombre des mutations ; c'est un mouvement analogue à celui que nous avons noté en 1872, précité par la forte hausse des prix, dont les indices, en prenant 1913 pour base (1), passent de 325 en mai 1919 à 588 en avril 1920, alors que la rapide baisse des changes fait naître certaines inquiétudes.

La majoration de tarif de juin 1920 semble provoquer un effondrement, mais il ne faut pas oublier que cette mesure, comme celles qui l'ont suivie d'ailleurs, était prévue sur le marché au moins du moment où le projet en avait été déposé au Parlement, c'est-à-dire plusieurs mois à l'avance, et que les gens qui s'occupent de ventes de biens ne se font pas faute de prévenir leurs clients pour hâter les opérations.

De plus, cette majoration concorde assez exactement avec le développement de la crise économique de 1920, donc avec une baisse des prix rendue plus sensible par une amélioration du change : l'indice des prix n'est plus que de 306 en février 1922.

Enfin, notons que tous les ans, le troisième trimestre

1. Chiffres donnés par M. Aftalion à son cours.

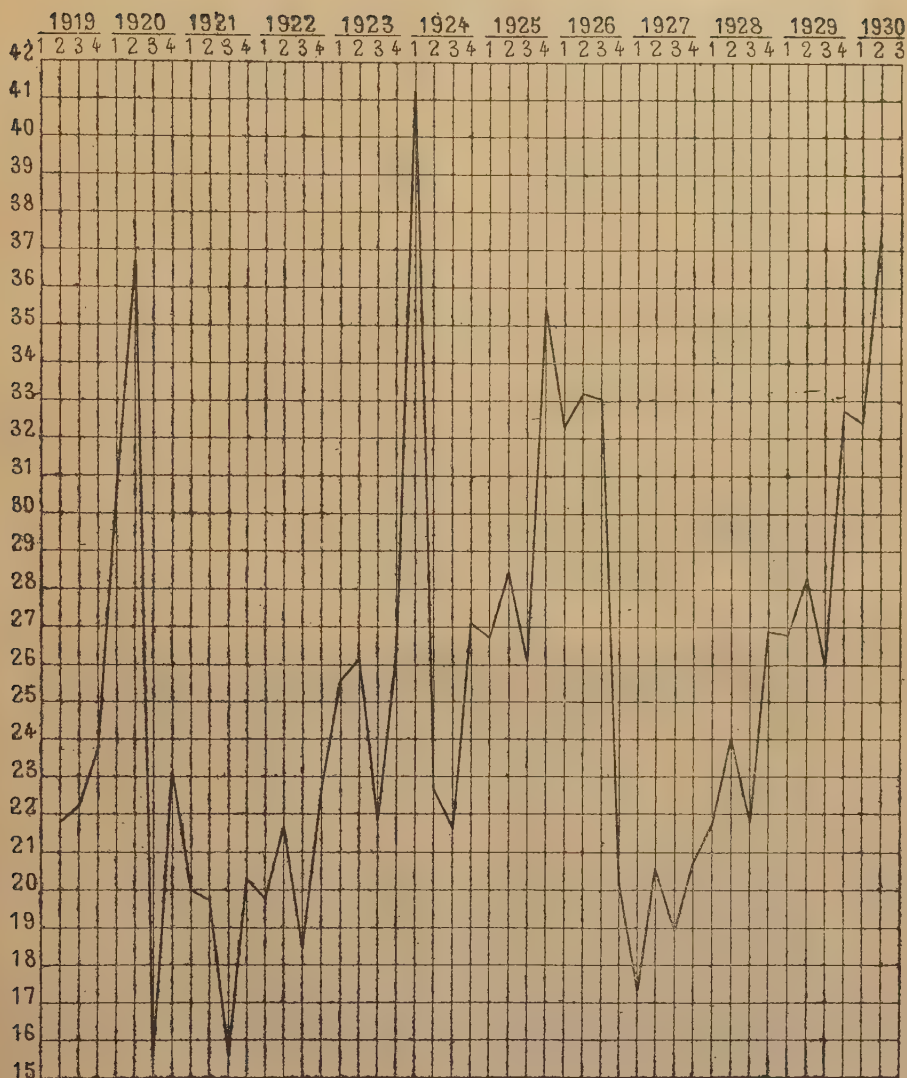


Diagramme des indices représentatifs du volume des transactions immobilières de 1919 à 1930. (Ces indices correspondent approximativement au nombre de centaines de millions taxées chaque trimestre).

est marqué par une dépression saisonnière très nette. En somme, les années 1921 et 1922, pendant lesquelles, nous l'avons dit, il a été plutôt constaté une réduction du prix de la propriété foncière, continuent à présenter une activité considérable des transactions, les capitaux taxés étant environ du triple de ce qu'ils étaient en 1913. Un nouveau mouvement ascensionnel de la courbe s'esquisse à la fin de 1922 et s'accélère au début de 1924 : La spéculation, qui s'acharne sur notre franc, provoque une réaction des prix, dont l'indice remonte à 544 en février 1924. Les gens recommencent à s'alarmer, la valeur de la propriété croît tandis que le nombre des mutations enfle. A ce moment, l'impôt se trouve indirectement majoré par la loi du double-décime et on enregistre une brusque inflexion de la courbe, mais, comme pour le second trimestre de 1920, on doit attribuer en grande partie la pointe qui marque le premier trimestre de 1924 à la crainte des nouvelles mesures fiscales.

Dès les derniers mois de 1924, après une courte interruption, le mouvement tend à reprendre alors que, cependant, l'indice des prix est redescendu à 508, et les sommes imposées sont presque du quadruple de ce qu'elles étaient en 1913 ; l'année 1925 et le début de 1926 sont marquées par une inquiétante tension des changes, par un manque de confiance presque général dans l'avenir du franc ; tout

le monde a sous les yeux l'exemple du mark allemand, et les maladresses des partis politiques au pouvoir ne font que renforcer les craintes, qui se transforment en un véritable affolement. Nous nous rappelons, tous, ces jours où les gens s'empresaient de dépenser une monnaie dont le pouvoir d'achat diminuait sans cesse. La propriété immobilière a subi les conséquences de cette fièvre, et pour le dernier trimestre de 1925, son mouvement porte sur une somme quintuple de celle de 1913. L'augmentation de sa valeur, et par suite des capitaux taxés, eût été bien plus considérable encore si on n'avait pas fait miroiter la perspective de nouvelles tracasseries pour les propriétaires, entre autres d'un impôt sur le capital. La loi du 4 avril 1926, qui élève la taxe de 12 à 15 %, ne paraît pas ralentir l'activité du marché : celle-ci persiste jusqu'à la fin de juillet, où l'indice des prix atteint 837, celui du dollar 790.

A ce moment survient un double évènement, d'une part la formation du ministère d'union nationale de M. Poincaré, qui ramène rapidement la confiance et stabilise les changes (à la fin de décembre, l'indice des prix est de 627 et celui du dollar de 489), d'autre part, l'institution de la taxe de 7 % sur la première mutation. Dans quelle mesure chacun de ces deux facteurs a-t-il concouru à provoquer le ralentissement des transactions indiqué par notre

courbe ? Nous ne chercherons pas à répondre à cette question insoluble, mais nous pouvons observer que pendant le premier trimestre de 1927, le plus mauvais, la somme taxée a encore été environ de 2 fois et demie ce qu'elle avait été en 1913, malgré l'impôt de 25 % prélevé sur la presque totalité des ventes.

Pendant le quatrième trimestre de 1926 et les autres trimestres de 1927, le coefficient s'est maintenu aux environs de 3.

Ce sont des chiffres tout à fait normaux, si l'on tient compte de ce que nous avons dit de la valeur de la propriété à cette époque et de la fatigue du marché après la nervosité de la période précédente.

En 1928 et 1929, la courbe a suivi une marche ascendante presque constante, causée en grande partie par la hausse de valeur de la propriété. Il semble que la réduction d'impôts de juillet 1929 ait encouragé ce mouvement, du moins pour quelques mois, car la crise économique qui sévit actuellement ne manquera pas de faire ressentir son action en sens inverse.

Ces observations conduisent à admettre que les majorations des taxes de mutation exercent une influence sur le volume des transactions, mais que cette influence n'est qu'assez faible.

C'est d'ailleurs là ce qui a été affirmé à plusieurs reprises devant le Parlement par divers ministres

ou rapporteurs de la commission des finances, à la suite d'études entreprises par des services qui devaient avoir à leur disposition de plus nombreux éléments d'information que nous ne possédons. Si la thèse des négociants d'immeubles, qui, après avoir connu une extrême facilité d'affaires, rendaient en majeure partie les taxes responsables du ralentissement des opérations, se trouve ainsi condamnée, il n'en résulte nullement que l'impôt de mutation présente moins d'inconvénients, bien au contraire. Tout ceci vient entièrement confirmer ce que nous avons dit de l'incidence des impôts de mutation, car les courbes des demandes de la propriété ne pouvant être très inclinées, il faut supposer que ce sont celles des offres qui présentent ce caractère.

De plus on ne doit pas conclure, du fait que des augmentations d'impôt ont eu une action restreinte, que cet impôt lui-même ne nuit pas à la facilité des transmissions, puisque les courbes d'offres se redressent forcément au moment où leurs points commencent à correspondre à des prix de vente plus normaux. Autrement dit, qu'il y ait presque autant de ventes avec une taxe de 17 ou de 25 p. 100 qu'avec une de 8 p. 100 ne prouve en rien qu'il n'y en aurait pas bien davantage avec une plus légère.

Enfin, n'oublions pas que la période d'après-guerre ne peut être prise en exemple jusqu'en 1927

qu'avec certaines réserves, la baisse du franc ayant donné l'illusion d'une hausse de la propriété qui masquait souvent aux propriétaires successifs le poids de l'impôt payé.

Après ces considérations générales sur les conséquences économiques des impôts de mutation, nous pouvons dégager de nouveaux inconvénients de leur exagération, qui viendront s'ajouter à ceux que nous avons déjà signalés en passant.

ILS CONSTITUENT UNE ENTRAVE A LA CIRCULATION DES BIENS.

Nous avons estimé, précédemment, que la taxe devait être suffisante pour assurer la stabilité de la propriété immobilière ; elle ne doit pas être assez lourde pour en amener la stagnation. Plusieurs auteurs ont observé qu'un fort impôt étant un obstacle aux ventes, empêchait la propriété de passer aux mains des plus habiles à la faire valoir. « Il importe toujours à la société que les propriétés aillent le plus facilement possible où elles veulent aller, car c'est là qu'elles rapportent le plus. Pourquoi cet homme veut-il vendre sa terre ? C'est parce qu'il a en vue l'établissement d'une industrie dans laquelle ses fonds lui rapporteront davantage. Pourquoi cet autre veut-il acheter la même terre ? C'est pour placer des fonds qui lui rapportent trop peu

ou qui sont oisifs, ou bien parce qu'il croit la terre susceptible d'amélioration » (1) C'était aussi l'opinion de Ricardo (2) « Pour la prospérité générale, on ne saurait donner trop de facilité à la transmutation et à l'échange de toutes sortes de propriétés, car c'est par ce moyen que toute espèce de capital peut arriver à ceux qui l'emploient le mieux en augmentant les productions du pays. »

ILS RETOMBENT SUR DES INDIVIDUS DANS LE MALHEUR.

Il ne faut cependant pas exagérer l'importance de ce premier argument, car dans beaucoup de cas, le propriétaire incapable sera obligé de vendre, quel que soit le montant de l'impôt ; c'est ce que nous a affirmé l'étude du rendement des droits dans la période d'après-guerre, où nous avons vu de très fortes majorations de ceux-ci n'entraîner qu'une diminution restreinte de l'activité des transactions. L'effet le plus marqué de l'impôt est alors de diminuer les prix de vente, et tout ce que l'on peut dire, c'est que, comme le constatait Adam Smith, « ces sortes de taxes tombent presque toujours sur une personne qui est dans le besoin, ce qui les rend sou-

1. J. B. Say. *Traité d'Economie Politique*, livre III, chap. 19, p. 514,

2. Ricardo. *Principes de l'Economie politique et de l'impôt*, chap. VIII. Même opinion dans Stuart Mill, *op. cit.*, livre V, chap. V, § 1.

vent cruelles et oppressives » (1). Ceci est particulièrement sensible dans le cas des ventes judiciaires.

ILS NUISENT A LA FORMATION DE LA PETITE PROPRIÉTÉ.

Notre Ancien Droit a connu des taxes de mutation considérables sur les immeubles, et même de nombreuses inaliénabilités. Il était dans la logique d'une organisation politique dont l'équilibre était assuré par une aristocratie détentrice de la force militaire, à laquelle il importait de donner les moyens matériels de conserver sa puissance par la possession foncière. C'était d'ailleurs le vendeur qui devait alors acquitter ces taxes, tant on considérait à l'origine de la féodalité que c'était lui qui causait préjudice à ses suzerains en leur substituant un autre vassal, et qu'il devait les dédommager pour l'autorisation qu'ils donnaient à l'aliénation.

Si l'équilibre externe de nos nations modernes repose toujours en partie sur la force, il n'en est plus de même de leur équilibre interne : c'est l'opinion de la majorité, telle qu'elle semble se dégager à la suite d'élections auxquelles chacun participe également, qui gouverne dans la plupart des Etats. On peut aimer ou non ce régime, que l'on nomme la démocratie ; il existe, et c'est un fait qu'il ne semble

1. Adam Smith, *Richesse des Nations*, V. 2. Sup. aux art. 1 et 2.

pratiquement guère possible de le supprimer aujourd'hui ; tout au plus peut-on espérer son amélioration.

Or, ne semble-t-il pas que notre système économique, plus ou moins libéral selon les pays, soit en contradiction avec une telle organisation politique ?

Il n'est pas interdit aux partisans de ce système économique de songer, non aux conditions auxquelles il pourrait se maintenir, car ils sont convaincus qu'aucun autre ne saurait le remplacer d'une façon durable et qu'il est seul conforme à la nature humaine, mais aux conditions nécessaires pour que l'ordre social qui en découle actuellement ne se trouve pas bouleversé, c'est-à-dire aux conditions nécessaires pour qu'à chaque instant de la vie collective, le nombre, qui gouverne, s'y montre attaché et soit convaincu de sa nécessité. On peut tenter les expériences que l'on estime stériles, mais non celles que l'on juge ruineuses et immorales (1).

Plusieurs éléments concordent à former l'opinion de chaque individu : le raisonnement, l'intérêt, le sentiment (croyance religieuse, esprit de tradition par exemple).

Nous aimerions à croire que la part de raison, c'est à-dire de notions de justice, d'équité et d'inté-

1. Ceux que ne convainquent pas les déductions subjectives peuvent consulter à ce propos, entre autres, *La République des soviets*, de Zagorsky, *La renaissance du capitalisme dans la Russie des soviets*, du même auteur. *Le Bolchevisme à l'œuvre*, de Kokovtsoff.

rêt social bien compris qui entre dans la décision des électeurs est grande, mais l'éducation politique de la masse, dont on parle parfois, n'est-elle pas encore et ne restera-t-elle pas longtemps bien incomplète ?

L'intérêt, ou plutôt ce que chacun croit être son intérêt individuel immédiat, joue un rôle important dans la formation de sa conviction ; or, pour que beaucoup trouvent cet intérêt au maintien de la propriété privée, qui est la pierre angulaire de notre système économique et de notre civilisation, il faut que beaucoup soient propriétaires ou aient l'espoir de le devenir prochainement ; c'est une vérité évidente.

Mais, la propriété par excellence, n'est-ce pas la propriété immobilière ? C'est celle dont la valeur est la plus stable, parce qu'elle est indispensable à la vie humaine et se trouve en quantité limitée ; c'est celle qui inspire normalement le plus de confiance, parce que l'on craint moins sa perte et qu'elle procure la plupart du temps un revenu constant ; c'est celle à laquelle on s'attache sentimentalement le plus. Il est donc souhaitable au point de vue politique que le législateur fasse le nécessaire pour protéger et répandre la petite propriété immobilière.

Est-ce aussi désirable lorsqu'on se place au point de vue purement économique ? Divers auteurs l'ont pensé : « Rien n'égale, comme puissance, le travail du petit propriétaire cultivant sa terre ; plus son

domaine est étroit, plus il sait le rendre productif » (1). L'introduction du machinisme dans l'exploitation agricole a cependant amené à admettre généralement la supériorité du rendement des grands domaines sur celui des petits. L'exemple des pays neufs, cultivés selon des procédés modernes semble assez probant à ce sujet. Néanmoins, pour les terres dans lesquelles les machines sont peu utilisables et où la main-d'œuvre continue à jouer le premier rôle (cultures maraîchères, horticoles, exploitations situées dans des régions très accidentées), la petite propriété continue à offrir plus d'avantages que la grande sous le rapport de la production. Quant à la propriété bâtie, sa division n'offre aucun inconvénient.

Nous constaterons simplement en passant qu'il y a des mesures, comme celles qui sont propres à exagérer le morcellement de la propriété ou comme certaines lois d'assistance sociale, que l'on peut estimer néfastes au rendement économique, mais qui sont nécessaires au maintien de l'équilibre politique dans les démocraties.

Il serait injuste de reprocher au Parlement français de n'avoir rien fait pour répandre la propriété : Il a consenti des prêts à un taux minime aux sociétés régionales de crédit immobilier, de façon à leur permettre de faire des avances aux acquéreurs de

1. De Foville, *Le morcellement*, p. 18.

biens de faible importance, et presque toutes les règles de notre droit civil sont très propices à la petite propriété, mais il a institué une forte taxe sur les mutations d'immeubles et celle-ci apparaît avec certitude comme un obstacle à leur diffusion.

D'abord, la taxe étant proportionnelle au prix de la propriété vendue, ce qui est le seul système raisonnable, elle ne peut l'être aux moyens de celui qui en supporte la charge ; or la propriété foncière représente généralement une part relativement plus forte dans les petits patrimoines que dans les grands.

Ensuite, les pauvres seront obligés d'envisager la revente à la suite d'infortunes moindres que les riches et ils se trouveront alors ruinés d'une somme qui, en admettant que la propriété ait conservé la même valeur, sera égale au montant de la taxe. Peu importe là que ce soit le vendeur ou l'acheteur qui supporte en définitive l'impôt : chaque propriétaire successif l'acquitte fatalement une fois. Prenons par exemple un paysan qui, ayant amassé quelques économies, achète une ferme ; souvent, il fait déjà appel aux prêts pour compléter le paiement, monter son cheptel ou se procurer des instruments aratoires ; que surviennent quelques mauvaises récoltes ou que la maladie s'abatte sur son foyer, il sera acculé à la vente d'autant plus rapidement qu'il sera moins fortuné. La considération de la perte certaine des droits versés, qu'il éprouverait en l'occurrence,

ne le fera-t-elle pas hésiter à tenter l'aventure ?

Les statistiques nous ont d'ailleurs confirmé que la petite propriété était l'objet de transmissions beaucoup plus fréquentes que la grande.

ILS FAVORISENT L'AFFERMAGE DES TERRES.

Enfin, dira-t-on peut-être, à quelque chose malheur est bon : si l'impôt de mutation entrave l'accession des peu fortunés à la propriété, du moins va-t-il tendre à favoriser la constitution de plus grands domaines et par conséquent l'application de ces avantageux procédés de mise en valeur auxquels vous faisiez allusion.

C'est peu probable. Grande propriété ne signifie pas forcément grande culture. La France n'est pas un pays neuf ; la propriété rurale y est organisée depuis longtemps, et, dans la plupart des provinces, elle est partagée en petites exploitations, ainsi que l'exigeait la façon dont on cultivait jadis la terre. Ces petites exploitations ont leurs bâtiments, leurs clôtures, leurs chemins, dont le coût d'établissement actuel serait très supérieur à la valeur vénale totale (1), si bien que presque personne ne songera

1. On ne compte en général pas la valeur des bâtiments dans l'estimation d'une propriété rurale. La reconstitution des régions dévastées par la guerre a montré, de même que les évaluations que l'on peut faire dans d'autres contrées, que le capital investi dans le sol était souvent de l'ordre du quadruple de la valeur vénale.

à les détruire pour les rétablir sur d'autres plans, ou même à les modifier sensiblement ; ce serait une opération ruineuse. Amenés ainsi à conserver les anciens cadres de l'organisation agricole, les propriétaires de grands domaines n'ont guère qu'un moyen d'en tirer parti : louer les différentes fermes qui les composent, ce qui conserve tous les inconvénients de la petite propriété sans en offrir les avantages. « Pour tirer tout le parti possible de la terre, il faut l'aimer et s'y attacher. Or, quand la terre est louée, cet amour ne peut être que très diminué, tant chez le propriétaire qui n'y réside pas que chez le fermier qui n'est qu'un hôte de passage et s'y sent étranger et sans racines » (1).

Un pays comme la France parviendra plutôt à profiter des avantages du machinisme par la coopération des agriculteurs que par la fusion des exploitations.

L'excès de l'impôt de mutation encourage, pour un autre motif encore, l'institution du fermage à la place de l'exploitation directe, en faisant hésiter outre mesure à vendre, le propriétaire qui ne désire ou ne peut tirer parti lui-même de son bien ; chaque fois que ce propriétaire n'est pas obligé de le réaliser, la question se pose pour lui de savoir s'il doit le louer, ou l'aliéner pour un autre placement, et la

1. Ch. Gide, *Principes d'Economie politique*, t. II, p. 230. V. cependant, en faveur du fermage, Y. Guyot, *op. cit.*, p. 233 et s.

considération du déchet provoqué par une vente ne peut que l'incliner vers la première solution.

Le moindre zèle à l'amélioration du sol n'est pas la seule infériorité du fermage ; en suscitant chez les cultivateurs un amour moins vif de la terre, il s'oppose moins que la propriété à leur exode vers les villes. Beaucoup de fils de paysans quittent la vie rurale pour travailler dans l'industrie : nous ne tenterons pas d'énumérer ici les diverses raisons de ce phénomène du dépeuplement des campagnes, rendu peut-être jusqu'à un certain point nécessaire par l'évolution de la vie sociale ; il suffit de constater qu'il est désirable de l'enrayer avant que le jeu inexorable de la loi de l'offre et de la demande tende à rétablir brutalement l'équilibre par l'affaiblissement des travailleurs urbains. Dans la crise économique que traverse le monde depuis plusieurs mois, il semble bien que ce soit à sa faible population totale et à l'heureuse harmonie qui règne encore entre l'importance de ses classes rurales et citadines, que la France doive d'être une des nations les plus épargnées.

ILS S'OPPOSENT AU REMEMBREMENT DE LA PROPRIÉTÉ.

Le facteur le plus actif de la formation de la petite propriété dans notre pays est sans conteste sa loi successorale, mais un inconvénient accompagne

cette bienfaisante action, c'est le morcellement : La division continuelle de la terre, qu'elle provoque, aboutit à la création de parcelles infimes, et le hasard des différents héritages en réunit ensuite souvent de fort éloignées les unes des autres entre les mains d'un seul propriétaire.

Il est de toute évidence que cette dissémination des prés et des champs appartenant à un même cultivateur est déplorable au point de vue économique ; on l'a fréquemment constaté. Nous savons que l'on a tenté d'y remédier en favorisant les échanges de biens ruraux ; l'exposé des motifs du projet de loi déposé le 21 février 1870 par le gouvernement impérial pour rétablir un tarif réduit pour ces échanges remarquait que « Les partisans les plus convaincus de la division légitime et naturelle de la propriété foncière ne méconnaissent pas les inconvénients qui naissent parfois du morcellement exagéré ; aussi tout le monde voit-il avec faveur les opérations qui tendent à réunir plusieurs parcelles en une seule, particulièrement lorsque cette réunion s'opère par la voie de l'échange, car il y a alors moins de parcelles et il n'y a pas moins de propriétaires ». (1)

Les échanges ruraux ont maintenant mieux qu'une réduction d'impôts, ils en sont totalement exemptés, mais le remembrement de la propriété ne peut pas toujours se faire au moyen d'échanges ; le caractère

méfiant du paysan français ne s'y prête parfois pas; puis il y a des cas où ils n'améliorent la situation que de l'un des échangistes, sans que l'autre y trouve avantage.

D'autre part, si la diffusion de la propriété est une excellente chose, il ne faut pas qu'elle dépasse certaines limites. Des individus qui ne possèdent pas d'autres biens à proximité arrivent souvent, du fait de la loi successorale, à se trouver possesseurs d'un minuscule lopin de terre sans bâtiments d'exploitation, d'autres de bâtiments sans terres. Les domaines ainsi divisés ne peuvent être regroupés par la voie d'échanges, mais seulement par celle de ventes : ou bien donc les impôts de mutations vont entraver cette opération nécessaire, à laquelle des locations suppléeront tant bien que mal, ou bien, une fois de plus, ils viendront frapper de pauvres gens.

ILS CONTRARIENT L'INCORPORATION DE NOUVEAUX CAPITAUX AU SOL.

La propriété foncière est loin d'être quantitative-ment susceptible d'expansion ou de diminution au même degré que la propriété mobilière, mais elle n'est cependant pas invariable.

Il existe deux sortes de biens immeubles : la terre et les bâtiments. Si la terre est en quantité cons-

tante (sauf exceptions négligeables comme les polders), elle peut être l'objet d'améliorations qui dépassent le cadre des dépenses habituelles d'entretien et de culture, telles que l'établissement de chemins, la plantation d'arbres, l'assèchement, l'irrigation... etc., qui permettent de multiplier son rendement. Quant à la propriété bâtie, elle est entièrement une création de l'homme. Elle peut être accrue dans d'assez notables proportions, puis, étant plus ou moins sujette aux atteintes du temps, elle se réduit d'autre part continuellement ou exige de grosses réparations et des transformations, et personne ne conteste l'utilité économique de ces travaux de bâtiment, dont le but est de créer, de moderniser ou de remplacer des usines, des magasins, des locaux agricoles ou des maisons d'habitation.

Or, une forte taxe de transmission entrave à coup sûr ces différents travaux, et cela pour un double motif. En premier lieu, nous l'avons déjà exposé, l'excès du taux de l'impôt sur les ventes étant un indice de l'hostilité du législateur à l'encontre de la propriété foncière, diminuant aussi sa commodité en tant que placement, contribue à affaiblir la faveur en laquelle on la tient et à entraîner une baisse de sa valeur. Les travaux d'amélioration ou de construction, dont le prix aura été fixé en raison du coût de la main-d'œuvre et des matériaux, auront par suite beaucoup de chances de ne conserver

qu'une valeur très inférieure à ce qu'ils auront été payés. C'est ce qui se produit régulièrement dans la plupart de nos campagnes (1). En second lieu, comme c'est presque toujours le vendeur qui supporte en définitive la plus grande partie des droits, sinon la totalité, même si les travaux effectués gardent une valeur voisine de leur coût de production, il éprouve en cas de vente la perte du montant de la taxe que son acheteur doit verser au Trésor. On ne constate d'exception à cette règle que dans les villes en extension, où la hausse du terrain peut être assez forte et rapide pour masquer la perte subie sur les bâtiments, ou en période de dépréciation de la monnaie, comme après la guerre, où l'ensemble des prix suit un mouvement ascensionnel très marqué.

N'est-il pas en conséquence logique de penser que, lorsqu'un propriétaire envisage, pour une raison ou pour une autre, l'aliénation prochaine d'un bien immeuble, il est d'autant moins disposé à y apporter des améliorations que la taxe de mutation est plus élevée? Sinon le raisonnement, du moins l'observation de ce qui se passe autour de lui, lui montre qu'il est d'autant plus rare que l'on puisse récupérer les frais effectués sur son acheteur, même en absence de toute dépréciation causée par la vétusté. Or, nul n'a l'assurance de n'être jamais amené à vendre ses biens.

Cet inconvénient s'est révélé avec une certaine

1. Voir la note de notre page 245.

force dans les villes au cours de ces dernières années ; dès que le franc a été stabilisé, les gens n'ont pas tardé à s'apercevoir qu'une maison neuve se revendait avec une perte de plus du quart, et comment aurait-il pu en être autrement alors que l'acheteur avait 20 p. 100 de frais et d'impôt à payer plus 7 p. 100 de taxe sur la première mutation en cas de revente, et qu'il était à même de faire bâtir une maison équivalente pour un prix de revient identique ! Encore fallait-il trouver, pour ne perdre que cela, un acheteur qui veuille bien se résigner à subir à son tour le même désastre en cas de revente. On ne peut s'étonner, dans ces conditions, que l'on n'ait pas bâti suffisamment pour répondre aux demandes de logements, et que ceux qui se soient hasardés à tenter l'aventure aient rencontré assez peu de concurrence pour pouvoir exiger des loyers tout à fait excessifs, représentant parfois plus de 15 p. 100 du capital investi. Ce n'était qu'avec un tel intérêt que l'opération risquait d'être fructueuse.

Par ses droits de mutation, l'Etat a donc retardé l'avènement d'une solution à la crise du logement dans les grandes villes, qu'il avait dans une large part provoquée par ses lois sur les loyers (1).

1. A Paris, il a été élevé, de 1920 à 1925, 950 immeubles, représentant 5.575 appartements, alors que la moyenne annuelle d'avant-guerre avait été de 2.247 immeubles et 8.648 appartements (Chiffres rapportés par G. Normand. *L'agonie de nos cités*, p. 135 et 267).

A la campagne, où ne sévit aucune crise du logement, les bâtisseurs n'ont même pas l'espoir de tirer de bons revenus de leur capital, et presque plus personne n'est assez fou pour construire une ferme : on en ressentira les conséquences dans quelques dizaines d'années.

Il ne faudrait cependant pas croire que nos dirigeants ne se soient pas inquiétés de la pénurie des habitations : de même qu'ils ont établi des lois pour favoriser la constitution de la petite propriété, ils ont pris des dispositions pour encourager la construction : réduction des droits d'enregistrement sur l'achat des terrains, peu efficace nous le verrons, exemption de l'impôt foncier, et surtout prêts à faible intérêt.

Ainsi l'Etat, après avoir dégoûté les individus de la propriété bâtie par des mesures comme les lois sur les loyers, sur les démolitions ou sur la propriété commerciale, après avoir suspendu sur leur tête la menace d'un écrasant impôt sur les ventes, n'a rien trouvé de mieux, pour atténuer le mauvais effet produit, que de leur offrir quelques exonérations et de l'argent à un taux réduit ; là comme ailleurs, l'Etat se mêle de tout. Singulière façon de procéder en vérité ! il eût été tellement plus simple et plus sage de laisser chacun libre d'agir ! Le résultat, c'est que les individus restent inquiets et continuent d'hésiter à bâtir, que la collectivité doit

entretenir des fonctionnaires parfaitement inutiles, dont les uns s'occupent de percevoir un impôt de mutation que d'autres restituent aux mêmes contribuables sous forme de prêts à un intérêt dérisoire, qu'enfin notre législation devient de plus en plus touffue et confuse, phénomène fâcheux pour les étudiants en droit, et, chose beaucoup plus grave, pour la presque totalité des citoyens, qui ne peut se débrouiller dans son maquis qu'avec l'aide d'initiés.

« On met en ce moment, remarquait il y a quelques années M. Allix au sujet de la taxe sur le chiffre d'affaires, un véritable acharnement à détraquer et à discréditer les impôts qui sont l'armature même de notre fiscalité et à les rendre inapplicables et odieux, en les abandonnant comme champ d'expérience à toutes les fantaisies des réformateurs dont la présomption n'a d'égale que l'incompétence technique..... On ne peut se défendre de songer aux « aides » d'avant la Révolution et à cet amoncellement de réglementations innombrables et disparates sous le poid duquel sont morts les impôts de l'ancienne Monarchie » (1). On ne tardera pas à être à même de porter un jugement analogue sur notre législation immobilière, si l'on persiste à vouloir corriger les inconvénients d'institutions telles

1. *Revue politique et parlementaire*, 10 juin 1926, p. 327.

que les droits de mutation par des dispositions de détail analogues à celles qui ont déjà été prises.

ILS ENCOURAGENT LA MOBILISATION DE LA PROPRIÉTÉ.

On trouve, dans l'énorme inégalité des régimes auxquels sont soumises les transmissions de valeurs mobilières et celles de biens fonciers, un moyen assez simple d'échapper légalement aux impôts sur les mutations immobilières à titre onéreux, en même temps qu'il peut permettre d'éluder frauduleusement les droits de succession et de donation : c'est la mise en société des immeubles.

Différentes combinaisons permettent d'y parvenir, suivant les circonstances particulières, mais le principe reste toujours le même : Un immeuble est apporté en société par son propriétaire en échange de parts sociales qui peuvent être ensuite négociées moyennant des droits insignifiants. L'Etat exige le paiement de la taxe sur les apports, qui atteint environ 7 p. 100 avec les frais, et perçoit chaque année la taxe sur les biens de main morte.

Comme, pratiquement, une société peut très bien ne comporter qu'un actionnaire, l'immeuble dont elle est en droit le propriétaire continue à être susceptible d'appartenir en réalité à un individu. Nombreux sont ceux à qui ce procédé de mettre ses immeubles en portefeuille pour échapper aux exigen-

ces du fisc lors des mutations a paru séduisant, et le législateur s'est ému du préjudice qu'il causait au Trésor : L'article 24 de la loi du 30 décembre 1928 décide que les cessions d'actions d'apport effectuées pendant la période de non-négociabilité sont considérées, au point de vue fiscal, comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les titres cédés.

Pour la perception de l'impôt, chaque élément d'apport est évalué distinctement, avec indication des numéros des actions attribuées en rémunération à chacun d'eux. A défaut de ces évaluations et indications, les droits seraient perçus au tarif immobilier.

Les dispositions qui précèdent sont applicables aux ventes de parts d'intérêts, dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, quand ces ventes interviennent dans les deux ans de la constitution définitive de la société.

La cession civile des parts sociales représentatives d'immeubles apportés, possible dans les deux années de non-négociabilité des titres, entraîne donc désormais la réclamation des divers impôts de mutations ; solution monstrueuse au point de vue juridique, puisque la possession de ces parts a alors cessé de concéder un droit de propriété effectif sur les dits immeubles ; il en résulte pratiquement que leur valeur vénale peut être très éloignée de celle

des biens mis en société, sur laquelle continue néanmoins pendant deux ans à être calculé l'impôt de mutation.

Ce n'est pas uniquement à la première vente des parts que s'applique la loi du 30 décembre 1928, mais à toutes les aliénations successives opérées avant l'échéance du délai, comme l'a confirmé le ministre des finances en réponse à une question de M. Eccard, sénateur : « Les dispositions de l'article 24, qui assimile, au point de vue fiscal, à des ventes de biens en nature, les cessions de parts d'intérêts intervenues dans les deux ans de la constitution de la société, ne s'appliquent pas seulement aux cessions consenties par l'auteur de l'apport, mais encore aux cessions consenties dans le même délai de deux années par les acquéreurs de ces parts » (1).

La mobilisation des immeubles, en tant qu'elle permet d'échapper aux droits de mutation, n'est

1. *Journal des Sociétés*, sept. oct. 1930, p. 613. La question de M. Eccard (Q. 9770 du 13 décembre 1929), à laquelle il a été ainsi répondu affirmativement était formulée comme suit : « L'administration de l'enregistrement est-elle fondée en vertu de l'art. 24 de la loi du 30 déc. 1928, à percevoir les droits des mutations immobilières, et notamment la taxe à la première mutation, sur la deuxième mutation, entre parties n'ayant fait aucun apport immobilier, des parts d'intérêts d'une société civile immobilière à responsabilité limitée fondée en 1928, étant donné que les dites parts représentant les apports immobiliers de certains associés ont fait l'objet, antérieurement à ladite loi, d'une première cession à des tiers qui se proposent de les céder à d'autres tiers avant l'expiration du délai de 2 ans à dater de la constitution de la société ».

donc plus intéressante que pour les constructions neuves, édifiées avec des capitaux préalablement mis en société, ou encore dans les cas où l'on prévoit assez longtemps d'avance une mise en vente ; elle reste cependant possible, et il ne fait aucun doute que l'exagération des tarifs l'encourage.

Nous avons hésité, avant de classer cette répercussion indirecte des taxes parmi leurs inconvénients. A prime abord, la mobilisation de la propriété peut être envisagée comme un heureux procédé pour la diffuser sans la disperser ; dès qu'on considère la façon dont se passent en réalité les choses, on voit qu'il n'en est rien : les titres ainsi créés restent dans le patrimoine d'un petit nombre d'individus ; ils ne se répandent qu'exceptionnellement dans le grand public, et, quand cela se produit, ils ne sauraient susciter chez celui-ci, d'ailleurs peu éduqué en matière financière et souvent grugé, un attachement comparable à celui qu'inspire la propriété foncière.

D'un autre côté, du moment où vous avez acheté et payé un immeuble, le dessaisissement de son ancien possesseur est total, tandis que, lorsque vous avez acquis toutes les actions représentatives d'un immeuble mis en société, c'est toujours à la personne morale qu'est la société qu'il continue d'appartenir, si bien que les créanciers de cette personne morale deviennent en fait les vôtres jus-

qu'à concurrence de la valeur de l'immeuble. Les règles édictées pour la gestion des sociétés rendent normalement assez difficiles une dissimulation de passif, et même l'abus de la signature sociale, mais tout le mécanisme de leur fonctionnement repose sur le contrôle des actionnaires ; elles cessent de jouer dès qu'une société ne comporte qu'un actionnaire qui en est en même temps l'administrateur, entouré ou non de quelques hommes de paille.

Nous ne voyons donc pas comment l'acquéreur de parts sociales ainsi rassemblées dans peu de mains, pourrait se mettre à l'abri d'une manœuvre malhonnête de ses vendeurs, pour le cas où son action éventuelle contre les anciens administrateurs se heurterait à des insolvable, autrement qu'en exigeant la constitution d'une sureté, d'un nantissement par exemple, pendant un certain temps après la cession.

CHAPITRE IV

EFFICACITÉ DES LOIS D'EXCEPTION

Emu de certains des effets nocifs des impôts de mutation, le législateur a cru bon d'y pallier en accordant, dans d'assez nombreux cas, des réductions de tarif. La question qui se pose alors est de savoir si l'institution de ces régimes de faveur atteint immanquablement son but.

Une chose étonne et choque à premier abord dès que l'on tente de classer ces réductions, non plus d'après le degré de l'avantage consenti au redevable, comme nous l'avons fait pour les énumérer, mais d'après l'objectif poursuivi : c'est qu'alors que quelques dispositions ont été prises dans l'intention de ménager le vendeur, telles que celles qui concernent les petites ventes judiciaires, que les exemptions de la surtaxe de la loi du 13 juillet 1925, d'autres l'ont été en considération de la nature de l'immeuble muté, comme c'est le cas pour les échanges ruraux, les bois et forêts, et la plupart enfin dans l'intérêt de l'acquéreur : communes,

départements, Etat, individus désirant bâtir sur le terrain acquis, sociétés recevant un apport, acheteurs d'un bien de moins de 5.000 francs.

Or, n'est-ce pas toujours le vendeur qui profite en définitive des dégrèvements accordés, puisque c'est lui qui supporte normalement la majeure partie du poids de l'impôt ? N'eût-il pas été plus logique, par exemple, d'exonérer les gens que l'on veut encourager à construire au moment où ils revendent leur maison plutôt qu'à celui où ils achètent le terrain ?

En réalité, ces règles d'exception peuvent fausser le jeu régulier de l'offre et de la demande dans une mesure très difficile à apprécier, et on ne doit pas dire que ce soit toujours le vendeur qui bénéficie de la réduction octroyée dans un cas particulier, bien que ce soit toujours lui qui profite d'une diminution générale.

Les lois faites pour épargner le vendeur ne prêtent à aucun doute ; elles atteignent leur objectif : l'enchérisseur qui assiste à une vente judiciaire n'accepte pas d'offrir un prix supérieur, compte-tenu des frais en sus, à celui auquel il aurait pu se procurer un bien équivalent dans une cession amiable ; cette règle ne peut être en défaut que dans les cas où il s'agit d'une propriété qu'il convoite spécialement, et il n'y a qu'à répéter ce que nous avons dit à ce sujet au chapitre consacré à l'incidencé.

Les dispositions prises en considération du caractère de l'immeuble doivent aussi parvenir à leur but : on cherche à favoriser un acte, tel que la plantation et la conservation des forêts, le regroupement des parcelles de terre ; toute réduction des droits frappant ceux qui accomplissent cet acte y parvient forcément, sans qu'il y ait lieu dans le premier exemple de se demander si ce n'est pas surtout le vendeur qui en profite, puisque chaque propriétaire successif de la chose protégée en aura bénéficié en totalité.

La question est plus complexe pour les exceptions de la troisième catégorie. Nous mettrons de côté celles qui concernent les constitutions et les fusions de sociétés ; ces actes ne sont pas, en effet, à proprement parler des ventes ; il importe peu de savoir si ce sont les auteurs des apports ou la société qui supportent en fin de compte l'impôt ; de toute façon il retombe sur des individus qui concourent à former la société, et on est assuré de les encourager à cette formation par un adoucissement des charges qu'elle entraîne pour eux.

Les exceptions créées en faveur de certaines personnes publiques n'ont pas un grand intérêt au point de vue économique. Nous ne pensons d'ailleurs pas que les vendeurs puissent en être les bénéficiaires, pour cette raison qu'il y a très peu de

chances qu'elles suscitent un développement sensible des demandes de ces personnes publiques, et qu'elles n'influent par conséquent pas sur l'état du marché.

Plus intéressants sont le dégrèvement de la taxe sur la première mutation, accordé aux transmissions inférieures à 5.000 francs et aux acquéreurs ayant fait appel aux emprunts consentis par les sociétés de crédit immobilier dans les conditions que nous avons rapportées, puis la réduction des droits d'enregistrement consentie aux acheteurs de terrains à l'effet de bâtir, inaugurée par la loi à laquelle on a donné le nom de M. Loucheur, et étendue par la loi du 30 décembre 1928. Jusqu'à quel point de telles mesures sont-elles susceptibles d'atténuer les inconvénients que présente l'excès des droits de mutation pour la formation de la petite propriété et la construction des locaux d'habitation ?

Il faut distinguer selon que l'acquéreur ayant droit à une exonération est à même de porter sa demande sur un marché où il se trouve en compétition avec des individus dont l'achat serait assujéti au tarif normal, ou selon qu'il amène cette demande à un endroit où la plupart des demandeurs bénéficient de la même faveur que lui ; Dans la première hypothèse, il profitera de la réduction qu'on a voulu lui faire : dans la seconde, c'est le vendeur

qui en retirera presque seul le gain. Exemple : je désire bâtir une maison dans une région agricole déterminée, mais sans être fixé sur le lieu ; ma demande de terrain et celles des autres personnes placées dans la même situation que moi ne formeront pas une proportion suffisante du nombre total des demandes pour faire sensiblement monter les prix de vente. Il suffira que j'offre à un vendeur un tout petit peu plus que les acheteurs soumis au taux ordinaire de l'impôt pour obtenir la préférence : si ce vendeur avait la prétention de profiter de mon intention de bâtir pour exiger davantage, il est bien évident qu'un autre accepterait ma proposition de prix ; je touche une véritable prime à la construction ; mais observons que cette prime sera assez modique, parce que la valeur du terrain, représente à la campagne très peu de chose par rapport au coût de la construction. Admettons maintenant que je veuille bâtir ma maison à Paris ou dans quelque autre agglomération ; presque tous les terrains à vendre y sont destinés à la construction, et la majorité des acquéreurs éventuels projette aussi de bâtir. Dans ces conditions, la loi d'exception joue à peu près comme si elle avait une portée générale ; il s'en suit une augmentation du nombre des demandes qui amène une élévation des prix de vente.

La diminution de l'impôt se répartit finalement dans une proportion inégale entre l'acheteur et le

vendeur, comme nous l'avons noté en parlant de l'incidence ; il y a développement des transactions, accompagné d'une hausse des prix de vente et d'une baisse plus faible des prix d'achat. Les choses ne se passent pas toujours en apparence, il est vrai, avec cette précision mathématique ; des lotisseurs mettent parfois des terrains en vente à un prix, sachant que la demande ne pourra les absorber que lentement à un tel cours ; ils se résignent alors à perdre tout intérêt d'une fraction de leur capital pendant un certain temps en échange de ce qu'ils escomptent gagner en plus lors des aliénations ; si l'on réduit l'impôt de mutation, ils peuvent préférer en profiter en vendant une quantité accrue plutôt qu'en élevant leurs prix et on a à ce moment l'illusion que se sont les acquéreurs qui récoltent le seul fruit de cette mesure : c'est parce que ceux qui se présentaient auparavant acceptaient de payer un prix d'achat trop élevé, calculé pour dédommager les lotisseurs de leur attente.

On se rend compte, qu'en définitive, si les deux exemptions de la taxe sur la première mutation ont toutes chances de bénéficier entièrement aux acheteurs, il en est autrement de la réduction accordée à ceux qui achètent pour bâtir, dont les vendeurs de terrains recueillent souvent une large part. Ce n'est point à dire que les acquéreurs n'en retirent pas un avantage capable d'encourager la construction,

mais seulement que cet avantage est moins considérable qu'il le paraît et que le gros obstacle apporté à la construction par les droits de mutation, c'est-à-dire la perte éprouvée de leur fait en cas de revente des immeubles édifiés, subsiste en entier.

CONCLUSION

Sans doute peut-on trouver des inconvénients à presque tous les impôts, mais il en est très peu contre lesquels il soit possible d'accumuler autant de griefs que contre ceux qui frappent actuellement en France les mutations d'immeubles à titre onéreux. Le besoin d'argent de l'Etat ne suffit donc pas à les excuser, car un impôt particulièrement mauvais peut toujours être remplacé par de moins nocifs ; la preuve en est que d'autres pays, dont les finances se trouvent aussi dans une situation difficile, ont néanmoins demandé beaucoup moins que nous aux taxes de mutations.

La réforme désirable ne consiste ni dans une modification profonde de notre législation, ni dans l'addition de nouveaux cas d'exemptions et de réductions de droits, mais simplement en un abaissement général et très sensible de leur taux. Il est donc facile de la réaliser rapidement, de façon à mettre fin aux graves maux dont nous avons tenté de donner un aperçu.

Les droits d'enregistrement devraient être rame-

nés, non pas à leur tarif d'avant-guerre, qui correspondrait à peu près au maximum constaté actuellement à l'étranger, et était déjà excessif, mais à un tarif beaucoup plus faible, inférieur même à celui qu'avait établi la loi de Frimaire. Quant à la taxe sur la première mutation, on ne peut que souhaiter sa disparition prompte et totale.

Ces vœux sont-ils près d'être exaucés ? C'est malheureusement peu probable, car les inconvénients politiques et économiques que nous avons énumérés ne seront à même de se manifester clairement qu'après un long laps de temps, les statistiques qui pourraient les révéler dès maintenant étant d'un établissement délicat et de plus, influencées par d'autres facteurs qui rendent impossible la délimitation certaine de l'importance de chacun d'eux. Il faudrait prévoir, et la qualité dominante des démocraties n'a jamais été la prévoyance.

Vu : le Président de la thèse,

E. ALLIX.

Vu : le Doyen,

BERTHÉLEMY.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

S. CHARLÉTY.

BIBLIOGRAPHIE

- Aftalion (A.)*. — Les fondements du socialisme. Etude critique. Paris, Rivièrè, 1923.
- Cours professé à la faculté de Droit de Paris, 1928-1929.
- Allix (E.)*. — Science des finances, 5^e édition. Paris, Rousseau, 1927.
- Bastiat (F.)*. — Harmonies économiques, 10^e édition. Paris, Guillaumin, 1893.
- Propriété et spoliation (Œuvres complètes, t. IV). Paris, Guillaumin, 1854.
- Bergeron de Charon*. — Assiette et incidence de l'impôt de l'enregistrement. Thèse Paris, 1898.
- Bonnefon (A.-F.)*. — Etude historique sur l'impôt de l'enregistrement. Imp. et lib. générale de jurisprudence, 1882.
- Caillmer (E.)*. — Le contrat de vente à Athènes (Revue de législation ancienne et moderne française et étrangère. 1870-1871, p. 631 et suiv. Paris, Thorin).
- Cauwès (P.)*. — Cours d'économie politique, 3^e édition. Paris, Larose, 1893.
- Caziot (P.)*. — Articles publiés dans « La Journée Industrielle », mai et novembre 1924.
- Comte (Auguste)*. — Cours de philosophie positive. Paris, Schleicher, 1908.
- Dareste (R.)*. — La transcription des ventes en droit hellénique. Paris, 1884.
- Delemer (Ad.)*. — Le bilan de l'étatisme. Paris, Payot, 1922.
- Deschamps (A.)*. — Aristote dans sa critique du communisme de Platon. Paris, Picard, 1912.
- Fouillée (A.)*. — La propriété sociale et la démocratie. Paris, Alcan, 1906.

- Foville (De)*. — Le morcellement. Paris, Guillaumin, 1885.
- Garnier*. — Répertoire général et raisonné de l'enregistrement, 9^e édition. Paris, 1927.
- Genestal du Chaumeil*. — Cours professé à la Faculté de Droit de Paris, 1928-1929.
- Gide (Charles)*. — Cours d'économie politique, 10^e édition Paris, Sirey, 1931.
- Guyot (Yves)*. — La propriété. Origine et évolution. Paris, Delagrave, 1895.
- Henne (R.)*. — Wertzuwachssteuer, und Zuschlag zur Grunderwerbesteuer. Kupky et Dietze, 1927.
- Kokovtsoff (C^{te})*. — Le Bolchevisme à l'œuvre. Paris, Giard, 1931.
- Lescure (J.)*. — L'épargne en France. Paris, Sirey, 1914.
- Lumbroso (Giacomo)*. — Recherches sur l'économie politique de l'Égypte sous les Lagides. Turin, 1870.
- Maguéro, Tassain et Molas*. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement, 3^e édition. Paris, Revue de l'enregistrement, 1928-1930.
- Maleprade*. — Droits de mutation sur les ventes d'immeubles. Thèse, Toulouse, 1908.
- Renaud (Francisque)*. — Recherches historiques sur la formalité de l'enregistrement en France au moyen-âge (Revue de législation ancienne et moderne, 1872, p. 233 à 258 et 389 à 404. Paris, Thorin).
- Salefranque (L.)*. — Rapport présenté au congrès international de la propriété foncière en 1900. Paris, Dupont, 1901.
- Say (Jean-Baptiste)*. — Traité d'économie politique, 6^e édition. Paris, Guillaumin, 1841.
- Say (Léon)*. — Dictionnaire des finances. Paris, Berger-Levrault, 1894.
- Smith (Adam)*. — Recherches sur la nature et les causes de la richesse des Nations. Paris, Guillaumin, 1859.
- Stourm (René)*. — Les finances de l'Ancien Régime et de la Révolution. Paris, Guillaumin, 1885.
- Stuart Mill (J.)*. — Principes d'économie politique, 3^e édition. Paris, Guillaumin, 1873.
- Taine (H.)*. — La Révolution, 25^e édition. Hachette, 1907.

Tanqueray (H.). — Impôts sur les mutations à Rome. Thèse, Paris, 1887.

Thiers (A.). — La Propriété. Paris, Paulin, 1848. —

Zagorsky (S.). — La République des Soviets (Bilan économique). Paris, Payot, 1921.

— La renaissance du capitalisme dans la Russie des Soviets. Paris, Giard, 1924.

Annuaire statistique, publié par le ministère du travail et de la prévoyance sociale.

Annuaire statistique de la ville de Paris. Année 1878.

Bulletin de statistique municipale de la ville de Paris. Année 1908.

Bulletin de statistique et de législation comparée, publié par le Ministère des finances.

Journal officiel. Débats parlementaires.

Pandectes Belges, t. 119 et 120. Bruxelles. Larcier, 1926.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5

PREMIÈRE PARTIE

HISTOIRE DES DROITS.

CHAPITRE PREMIER. — <i>Antiquité</i>	24
CHAPITRE II. — <i>Gaule et féodalité</i>	28
CHAPITRE III. — <i>Ancien régime</i>	37
<i>Section I.</i> — <i>Insinuation et centième denier</i>	37
<i>Section II.</i> — <i>Contrôle</i>	38
<i>Section III.</i> — <i>Critiques adressées à ce système</i>	39
CHAPITRE IV. — <i>Période révolutionnaire</i>	41
CHAPITRE V. — <i>Loi de frimaire an VII et modifications qui lui ont été apportées jusqu'en 1914</i>	44
CHAPITRE VI. — <i>Augmentation des tarifs depuis la guerre et création de la taxe à la première mutation</i>	55

DEUXIÈME PARTIE

LÉGISLATION FRANÇAISE ACTUELLE.

CHAPITRE PREMIER. — <i>Règles de perception et de paiement</i>	65
<i>Section I.</i> — <i>Assiette des impôts</i>	66
<i>A.</i> — <i>Vente</i>	66
<i>B.</i> — <i>Echange</i>	70
P. Griveaud	18

<i>Section I.</i> — Paiement des droits.....	71
<i>A.</i> — Qui doit payer.....	72
<i>B.</i> — Quand ? Délais.....	73
<i>C.</i> — Où ? Bureaux.....	76
<i>Section III.</i> — Remboursement des droits.....	77
CHAPITRE II. — <i>Tarifs</i>	81
<i>Section I.</i> — Enregistrement.....	81
<i>Section II.</i> — Taxe première mutation.....	84
<i>Section III.</i> — Transcription.....	85
CHAPITRE III. — <i>Exceptions en faveur de certains actes</i>	87
<i>Section I.</i> — Exemptions	88
<i>A.</i> — Totales.....	91
<i>B.</i> — De la surtaxe seule.....	97
<i>C.</i> — De la taxe à la première mutation.....	98
<i>Section II.</i> — Remplacement par une taxe fixe.....	99
<i>Section III.</i> — Actes bénéficiant d'une taxe proportion-	
nelle réduite.....	103
<i>Section IV.</i> — Actes bénéficiant d'un délai supplémen-	
taire pour le paiement des droits d'enregistrement...	115
CHAPITRE IV. — <i>Répression de la fraude</i>	117
<i>Section I.</i> — Dispositions prises à l'encontre des mu-	
tations secrètes.....	118
<i>A.</i> — Comment l'Administration peut les dé-	
couvrir.....	118
<i>B.</i> — Pénalités.....	119
<i>C.</i> — Prescription.....	121
<i>Section II.</i> — Dissimulations de prix.....	121
<i>A.</i> — Comment elles peuvent être prouvées...	121
<i>B.</i> — Pénalités.....	127
<i>C.</i> — Prescription.....	136
CHAPITRE V. — <i>Le produit des impôts de mutation</i>	137
APPENDICE. — Autres frais entraînés par les mutations	
d'immeubles.....	139

TROISIÈME PARTIE

LÉGISLATION ACTUELLE DE QUELQUES-UNS DES PRINCIPAUX PAYS ÉTRANGERS.

CHAPITRE PREMIER. — <i>Allemagne</i>	142
<i>Section I.</i> — Impôt sur les acquisitions d'immeubles..	142
<i>Section II.</i> — Impôt sur les plus-values immobilières..	144
CHAPITRE II. — <i>Belgique</i>	149
CHAPITRE III. — <i>Espagne</i>	152
CHAPITRE IV. — <i>Grande-Bretagne</i>	158
CHAPITRE V. — <i>Italie</i>	161
<i>Section I.</i> — Transcription.....	161
<i>Section II.</i> — Enregistrement.....	162
CHAPITRE VI. — <i>Autres pays</i>	169

QUATRIÈME PARTIE

CONSÉQUENCES ÉCONOMIQUES.

CHAPITRE PREMIER. — <i>Incidence de la taxe de mutation</i> ...	173
CHAPITRE II. — <i>Les avantages des impôts de mutation</i>	192
<i>Section I.</i> — Au point de vue financier.....	192
A. — Ils rétribuent un service rendu par l'Etat.	192
B. — Leur perception est facile.....	194
C. — Ils sont élastiques.....	194
D. — Leur incidence est limitée	195
<i>Section II.</i> — Aux points de vue politique et écono- mique	196
A. — Ils frapperaient la richesse acquise en épargnant celle qui se forme.....	196
B. — Leur charge s'obligerait dans les temps de crise.....	200

C. — Ils aideraient la formation des familles-souches	209
D. — Ils entraveraient l'achat d'immeubles par des étrangers	211
CHAPITRE III. — <i>Les inconvénients de ces impôts</i>	212
Section I. — Au point de vue financier	212
A. — Ils sont disproportionnels et inégaux, ...	212
B. — Leur excès multiplie les fraudes	215
Section II. — Aux points de vue politique et économique	218
A. — Généralités	218
B. — Ils constituent une entrave à la circulation des biens	238
C. — Ils retombent sur des individus dans le malheur	239
D. — Ils nuisent à la formation de la petite propriété	240
E. — Ils favorisent l'affermage des terres	245
F. — Ils s'opposent au remembrement de la propriété	247
G. — Ils contrarient l'incorporation de nouveaux capitaux au sol	249
H. — Ils encouragent la mobilisation de la propriété	255
CHAPITRE IV. — <i>Efficacité des lois d'exception</i>	260
CONCLUSION	267

